

Л.К.Сук, П.Л.Сук

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК
навчальний посібник

Київ - 2015

Л.К.Сук, П.Л.Сук

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК
навчальний посібник

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України

Київ
“Знання”
2015

УДК
ББК
С

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України

Рецензенти: Дем'яненко М.Я., д.е.н., професор, академік Національної академії аграрних наук України, завідувач відділення “Фінансів, обліку і інвестицій” Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки”;
Савчук В.К., д.е.н., професор, завідувач кафедри статистики та економічного аналізу Національного університету біоресурсів і природокористування України;
Шевчук В.О., д.е.н., професор, доктор економічних наук, професор, проректор з науково-педагогічної та наукової роботи Національної державної академії статистики, обліку та аудиту

Сук Л.К., Сук П.Л.

С. Фінансовий облік: Навч. посіб.-К.: “Знання”, 2015.- 647 с.

ISBN№

Навчальний посібник підготовлено у відповідності з програмою курсу “Фінансовий облік”. У ньому розглядається ведення фінансового обліку на підприємствах. Окремі розділи посібника присвячені обліку грошових коштів, розрахункових операцій, запасів, необоротних активів, праці та заробітної плати, інвестицій, власного капіталу, витрат, доходів, результатів діяльності. Враховано вимоги чинного законодавства, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні та інші нормативні документи.

Призначений для студентів вищих навчальних закладів спеціальності “Облік і аудит” усіх рівнів акредитації, а також може бути використаний слухачами інститутів післядипломної освіти, бухгалтерами, фінансистами, економістами, менеджерами, аудиторами та іншими фахівцями, які бажають мати ґрунтовні знання з бухгалтерського обліку.

УДК
ББК

ISBN№

© Л.К.Сук, П.Л.Сук, 2015
© Видавництво “Знання”, 2015

ЗМІСТ

Вступ	9
Модуль 1. Основи фінансового обліку, облік грошових коштів і фінансових інвестицій	11
Тема 1. Основи фінансового обліку.....	11
1.1. Система бухгалтерського обліку.....	11
1.2. Ведення фінансового обліку на підприємстві.....	17
1.3. Облікова політика підприємства.....	31
1.4. Відповідальність працівників обліку.....	34
<i>Питання для самоконтролю</i>	39
Тема 2. Облік грошових коштів.....	40
2.1. Використання готівкових грошей.....	40
2.2. Облік касових операцій.....	56
2.3. Облік операцій на поточному рахунку.....	61
2.4. Облік операцій в іноземній валюті.....	74
2.5. Облік операцій на інших рахунках у банках та інших коштів.....	88
<i>Питання для самоконтролю</i>	94
Тема 3. Облік фінансових інвестицій.....	95
3.1. Економічний зміст та класифікація інвестицій.....	95
3.2. Оцінка фінансових інвестицій.....	107
3.3. Облік фінансових інвестицій за амортизованою собівартістю та за методом участі в капіталі.....	111
3.4. Синтетичний облік фінансових інвестицій	115
<i>Питання для самоконтролю</i>	121
<i>Тестові питання для контролю знань студентів</i>	122
Модуль 2. Облік розрахункових операцій та оплати праці	127
Тема 4. Облік розрахункових операцій.....	127

4.1. Економічний зміст та організація обліку розрахунків.....	127
4.2. Облік розрахунків з підзвітними особами.....	129
4.3. Форми безготівкових розрахунків.....	138
4.4. Облік розрахунків із покупцями та замовниками.....	148
4.5. Облік розрахунків по авансах та за іншими доходами.....	149
4.6. Облік розрахунків за претензіями.....	151
4.7. Облік розрахунків з іншими дебіторами.....	154
4.8. Створення та облік резерву сумнівних боргів.....	156
4.9. Облік довгострокової дебіторської заборгованості.....	159
4.10 Облік розрахунків векселями.....	160
4.11. Визнання та види зобов'язань.....	165
4.12. Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками	168
4.13. Облік розрахунків з учасниками та за іншими операціями.....	172
4.14. Облік товарообмінних (бартерних) операцій	175
4.15. Облік розрахунків за кредитами банків.....	182
4.16. Суть податків та організація їх обліку.....	193
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>213</i>
Тема 5. Облік розрахунків з оплати праці та соціального страхування.....	214
5.1. Економічний зміст оплати праці і завдання її обліку.....	214
5.2. Облік особового складу працівників.....	216
5.3. Первинні документи з обліку праці та її оплати.....	220
5.4. Оподаткування заробітної плати.....	222
5.5. Підрахунок оплати праці.....	227
5.6. Синтетичний облік розрахунків за виплатами працівникам.....	230
5.7. Облік відпускних.....	233
5.8. Облік допомоги з тимчасової непрацездатності.....	241
5.9. Облік розрахунків за внесками до Пенсійного фонду.....	249
5.10. Облік операцій з внесками до соціальних фондів.....	253
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>259</i>

<i>Тестові питання для контролю знань студентів</i>	260
---	-----

Модуль 3. Облік необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей,

витрат виробництва та випуску продукції	265
--	-----

Тема 6. Облік необоротних активів.....	265
--	-----

6.1. Економічний зміст необоротних активів.....	265
---	-----

6.2. Склад капітальних інвестицій.....	272
--	-----

6.3. Облік будівництва.....	274
-----------------------------	-----

6.4. Облік придбання основних засобів.....	281
--	-----

6.5. Облік інших видів капітальних інвестицій.....	285
--	-----

6.6. Оцінка основних засобів.....	287
-----------------------------------	-----

6.7. Облік наявності та надходження основних засобів.....	298
---	-----

6.8. Облік інших необоротних матеріальних активів.....	301
--	-----

6.9. Облік амортизації основних засобів.....	304
--	-----

6.10. Облік витрат на ремонт основних засобів.....	318
--	-----

6.11. Облік вибуття основних засобів.....	320
---	-----

6.12. Облік довгострокових біологічних активів.....	325
---	-----

6.13. Облік операційної оренди.....	332
-------------------------------------	-----

6.14. Облік фінансової оренди.....	338
------------------------------------	-----

6.15. Облік нематеріальних активів.....	353
---	-----

<i>Питання для самоконтролю</i>	366
---------------------------------------	-----

Тема 7. Облік матеріальних запасів.....	367
---	-----

7.1. Економічний зміст матеріальних запасів і завдання їх обліку.....	367
---	-----

7.2. Первинний облік матеріальних запасів.....	368
--	-----

7.3. Облік матеріалів на складах.....	377
---------------------------------------	-----

7.4. Оцінка матеріальних запасів.....	385
---------------------------------------	-----

7.5. Синтетичний та аналітичний облік матеріальних запасів.....	394
---	-----

7.6. Облік поточних біологічних активів.....	403
--	-----

7.7. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів.....	417
--	-----

7.8. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей.....	423
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>434</i>
Тема 8. Облік витрат виробництва та випуску готової продукції.....	435
8.1. Визнання і склад витрат.....	435
8.2. Класифікація витрат.....	440
8.3. Облік витрат за економічними елементами.....	447
8.4. Методи калькулювання собівартості продукції.....	452
8.5. Облік витрат на виробництво продукції.....	455
8.6. Особливості обліку переробки давальницької сировини.....	459
8.7. Облік витрат, виходу продукції рослинництва та калькулювання її собівартості.....	462
8.8. Облік витрат, виходу продукції тваринництва та калькулювання її собівартості.....	465
8.9. Облік загальновиробничих витрат.....	468
8.10. Облік витрат і доходів у будівництві.....	472
8.11. Облік витрат майбутніх періодів.....	484
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>487</i>
<i>Тестові питання для контролю знань студентів.....</i>	<i>489</i>

Модуль 4. Облік витрат, доходів, фінансових результатів, власного капіталу та фінансова звітність.....	494
Тема 9. Облік витрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємства.....	494
9.1. Облік витрат.....	494
9.2. Облік доходів.....	506
9.3. Облік фінансових результатів.....	515
9.4. Особливості обліку операцій у різних типах організацій.....	518
9.4.1. Форми господарювання.....	518
9.4.2. Облік у приватного підприємця.....	520

9.4.3. Облік у суб'єктів малого підприємництва.....	522
9.4.4. Облік у торгівлі.....	528
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>536</i>
Тема 10. Облік власного капіталу та забезпечення майбутніх витрат і платежів...537	
10.1. Облік власного капіталу.....	537
10.2. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів.....	549
10.3. Облік цільового фінансування і цільових надходжень.....	552
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>553</i>
Тема 11. Складання та подання фінансової звітності.....	554
11.1. Склад і подання фінансової звітності.....	554
11.2. Баланс.....	558
11.3. Звіт про фінансові результати.....	564
11.4. Інші форми фінансової звітності.....	568
11.5. Консолідована фінансова звітність.....	573
11.6. Позабалансовий облік.....	578
11.7. виправлення помилок.....	588
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>604</i>
<i>Тестові питання для контролю знань студентів.....</i>	<i>605</i>
<i>Відповіді на тестові питання для контролю знань студентів.....</i>	<i>610</i>
Література.....	611
Додатки	
Додаток 1. План рахунків.....	614
Додаток 2. План рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва.....	627
Додаток 3. Глосарій.....	631

ВСТУП

Бухгалтерський облік - це філософія бізнесу. Правильне ведення його є необхідною умовою раціонального господарювання. Фінансовий облік в обов'язковому порядку ведуть на кожному підприємстві.

Під час підготовки посібника використані норми чинного законодавства, вимоги Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що прийняті в Україні, наукові розробки, інструктивні та інші документи. Наведені в посібнику цифрові приклади, схеми, розрахунки служать для ілюстрації порядку відображення в обліку різних господарських операцій та сприяють кращому розумінню і засвоєнню суті економічних процесів. Після кожної теми подано питання для самоконтролю, за допомогою яких студент самостійно контролює ступінь вивчення матеріалу, потім переходить до наступної теми.

Навчальний посібник написано відповідно до програми з підготовки бакалаврів, спеціалістів і магістрів за економічними спеціальностями.

Мета дисципліни “Фінансовий облік” визначена його мета - засвоєння знань з теорії і практики ведення фінансового обліку на підприємствах різних форм власності.

Завдання дисципліни “Фінансовий облік” - вивчення методів і організації ведення на підприємствах фінансового обліку з використанням прогресивних форм і національних стандартів.

Предмет - фінансово-господарські операції на підприємствах різних організаційно-правових форм господарювання і форм власності.

Вивчення дисципліни базується на законах України, постановах Кабінету Міністрів України, нормативних документах міністерств і відомств, вимогах освітньо-професійної програми та освітньо-кваліфікаційної характеристики з цієї спеціальності, ряді гуманітарних, соціально-економічних, фундаментальних дисциплін, зокрема економічної теорії, філософії, історії України, основах права, соціології, вищій

математиці, основах макроекономіки, теорії систем, бухгалтерському обліку.

У результаті вивчення дисципліни студент повинен:

- знати теоретичні основи, методика ведення фінансового обліку на підприємствах і в організаціях різних форм власності;

- вміти оцінювати стан фінансового обліку в господарському формуванні, правильно і раціонально його вести відповідно до сучасних вимог організації виробництва і управління на основі норм чинного законодавства, впроваджувати передові форми і методи обліку.

Навчальний посібник призначений для студентів вищих навчальних закладів стаціонарної і заочної форм навчання, може бути використаний студентами дистанційної форми навчання, слухачами інститутів післядипломної освіти, ревізорами, аудиторами, бухгалтерами, фінансистами, економістами та іншими працівниками, які бажають мати ґрунтовні знання з ринкової економіки.

МОДУЛЬ 1. ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ, ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ І ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

ТЕМА 1. ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

1.1. Система бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Бухгалтерський облік забезпечує суцільну і безперервну реєстрацію всіх господарських операцій конкретного підприємства у грошовому вимірнику на підставі документів. Цим він суттєво відрізняється від оперативного і статистичного обліку, які застосовують метод вибіркового спостереження і контролю.

Законом України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (стаття 3) визначено, що метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Тобто, бухгалтерський облік ведуть для одержання економічної інформації про стан засобів і джерел та зміни, що відбуваються під господарської діяльності, з метою управління, контролю, аналізу і планування.

Різним користувачам потрібна відповідна інформація: власникам – про стан їхнього капіталу, збагачуються вони чи бідніють, яка діяльність більш ефективна; працівникам – про рівень заробітної плати, охорону праці; постачальникам – про фінансовий стан та наявність коштів для своєчасних розрахунків; державі – про розмір податків і для статистики тощо.

Мета бухгалтерського фінансового обліку пов'язана з вимогами управління підприємством.

Відповідно до мети завдання бухгалтерського фінансового обліку наступні:

- фіксування первинних даних про господарську діяльність;
- систематизація, обробка і зберігання первинних даних;

- забезпечення необхідною інформацією з метою управління, контролю і аналізу діяльності підприємства.

Бухгалтерський фінансовий облік повинен відповідати певним вимогам. Найважливішими з них є:

- своєчасність – тільки своєчасно отримана інформація може бути успішно використана в управлінні. Відставання в обліку часто приводить до того, що підготовлена інформація уже практично нікому не потрібна. Несвоєчасна підготовка і подання фінансової та податкової звітності стає підставою для сплати штрафів, пені тощо;

- точність і об'єктивність – для прийняття управлінських рішень інформація має бути точною і неупередженою. Ступінь точності визначається потребою користувачів;

- повнота – охоплення всіх сторін діяльності підприємства на рівні достатньої деталізації. Надмірна деталізація облікової інформації ускладнює її використання і облік;

- економічність – при достатній повноті та своєчасності інформації на її одержання мають бути мінімальні витрати;

- зіставність – облікова інформація має відповідати плановій і давати можливість порівнювати фактичні дані по різних періодах з показниками планів, показники, що сформовані на різних підприємствах, для об'єктивної оцінки їх діяльності.

Бухгалтерський облік функціонує як єдина інтегрована система збору, обробки і передачі інформації про діяльність зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Він охоплює всі види діяльності підприємства. Об'єктами бухгалтерського обліку є засоби (активи) і джерела (пасиви) підприємства, а також господарські операції, що відбуваються в ньому.

Облікова інформація перш за все використовується всередині підприємства для прийняття рішень на різних рівнях менеджменту. Користувачами такої інформації є власники підприємства, вищий управлінський персонал, менеджери різних напрямів діяльності, керівники підрозділів підприємства, робітники і

службовці. Цим користувачам потрібна інформація про результати уже здійснених операцій, а також прогнозна інформація про можливі результати майбутніх операцій.

Але підприємство має зв'язки з навколишнім середовищем, що обумовлює наявність зовнішніх споживачів інформації. До них відносяться дійсні та потенційні інвестори, банківські та інші кредитні установи, постачальники, замовники, покупці, органи державного регулювання і контролю, державні податкові інспекції, органи державного соціального страхування, профспілки, широка громадськість тощо. Цим користувачам потрібна історична інформація про результати уже здійснених операцій.

Відповідно до потреб користувачів для підготовки інформації бухгалтерський облік поділяють на фінансовий та управлінський (рис. 1.1).

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур для відображення, обробки і подання інформації відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів. Поняття “фінансовий облік” у нормативних документах України не наводиться.

Фінансовий облік забезпечує облік активів і пасивів підприємства, оформлення, реєстрацію, безперервне і взаємопов'язане відображення господарських операцій на рахунках і облікових регістрах, складання фінансової звітності, збір і систематизацію інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Ведення фінансового обліку передбачає суворе дотримання законів, нормативних актів, положень, стандартів, інструкцій і принципів.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

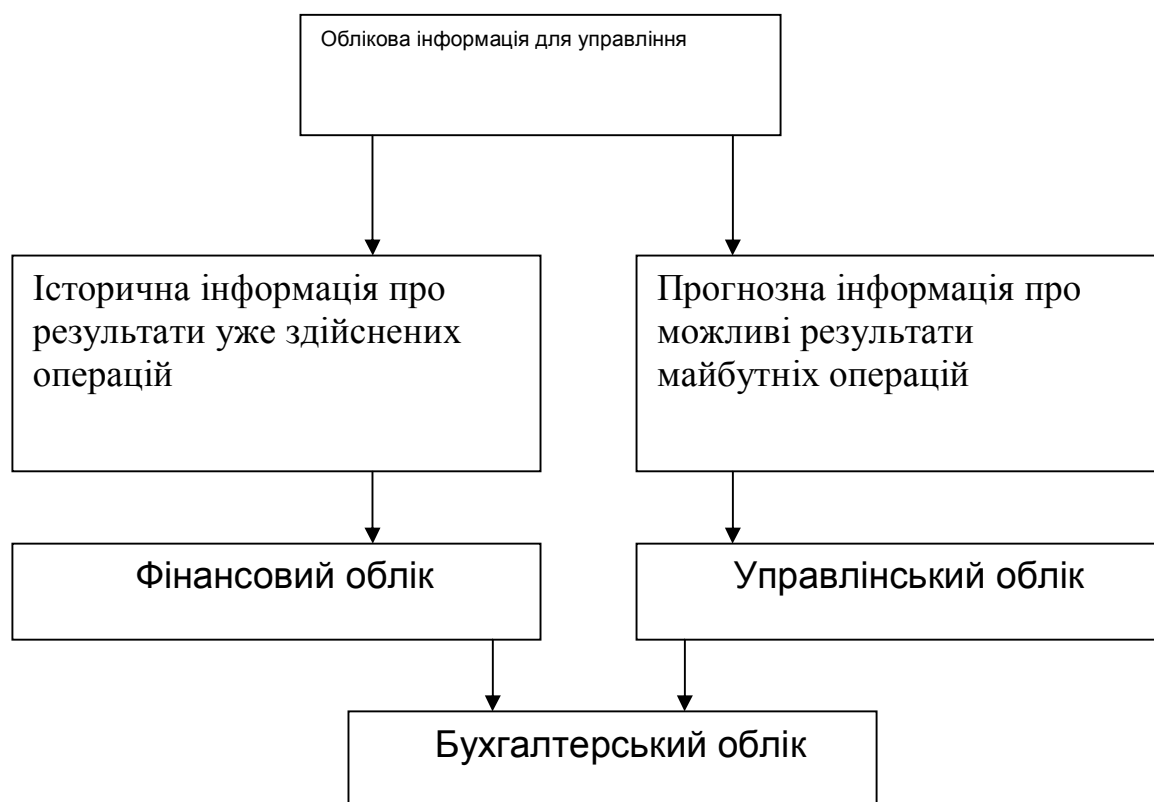


Рис. 1.1. Види облікової інформації

Управлінський бухгалтерський облік забезпечує формування інформації для прийняття управлінських рішень внутрішніми користувачами. Він ведеться за рішенням підприємства, є його комерційною таємницею, не регулюється загальноприйнятими принципами та нормативними актами.

Головна мета управлінського обліку – оперативне складання і подання внутрішньої звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень з метою контролю використання ресурсів, виконання договорів, руху коштів та інших чинників, які впливають на одержання прибутку і досягнення успіхів на ринку.

Порівняльну характеристику фінансового та управлінського обліку відповідно до міжнародної практики наведено в таблиці 1.1.

Законами України і “Про оподаткування прибутку підприємств” і “Про податок на додану вартість” які прийняті у 1997 р., введено термін “Податковий

облік”. Державна податкова адміністрація України роз’яснює, що податковий облік платника податку на прибуток підприємств - це облік валових доходів, валових витрат та їх коригування, а також облік балансової вартості активів, що підлягають амортизації, з метою визначення об’єкта оподаткування. Податковий облік призначений для обліку операцій, пов’язаних з нарахуванням і сплатою податків. Ведуть його відповідно до норм законів про оподаткування. Він передбачає ведення спеціальної податкової документації і складання податкової звітності.

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку

Ознака для порівняння	Фінансовий облік	Управлінський облік
Обов’язковість ведення обліку	Визначено законодавством	За рішенням адміністрації підприємства
Мета обліку	Збір, групування і подання інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів	Надання інформації для планування, управління і контролю на підприємстві
Користувачі інформації	Менеджери підприємства і зовнішні користувачі, члени яких в основному не відомі	Менеджери і спеціалісти різних рівнів підприємства, користувачі відомі
Основні положення	Прийняті положення і правила ведення обліку	Все, що корисне керівництву
Прив’язка до часу	Історичний характер	Історичний характер та оцінка перспективи
Ступінь точності	Невелика частина приблизних оцінок	Багато приблизних оцінок
Частота звітності	Квартальна, річна, що встановлено нормативними документами	Залежить від задач, визначених на підприємстві
Об’єкт звітності	Підприємство в цілому	Структурні підрозділи (центри відповідальності)
Відкритість	Доступно всім	Комерційна таємниця
Ступінь відповідальності	Згідно законів	Фактично ніякої відповідальності немає

Фінансовий, управлінський і податковий облік між собою тісно взаємопов'язані, доповнюють один одного, базуються на одних і тих документах, спрямовані на визначення результатів діяльності підприємства, і в сукупності являють єдину уніфіковану систему бухгалтерського обліку. Отже, фінансовий, управлінський і податковий облік є підсистемами бухгалтерського обліку.

Терміни “бухгалтерський облік і “фінансовий облік” – тотожні, тому в даному навчальному посібнику вони вживаються як рівнозначні.

Людина, яка здійснює бухгалтерський облік, називається бухгалтер. Він має забезпечити достовірне ведення обліку, приносити користь підприємству шляхом пропозицій по вибору кращих альтернативних управлінських рішень. Бухгалтер повинен боротися проти шахрайства. Це професія здібних і чесних людей.

Для успішної роботи бухгалтером потрібно мати відповідну освіту, нахил до бухгалтерської справи і велике бажання до зайняття такою діяльністю.

Щоб раціонально організувати бухгалтерський (фінансовий) облік необхідно:

а) вивчити особливості технології та організації роботи підприємства, які впливають на облік;

б) врахувати можливості підприємства щодо кадрового забезпечення та використання обчислювальної техніки;

в) проаналізувати економічні взаємозв'язки між структурними підрозділами та бухгалтерією підприємства.

Бухгалтерський (фінансовий) облік – справа державна. Питання методології обліку вирішуються централізовано органами, які ним керують.

Регулювання бухгалтерського (фінансового) обліку можна відобразити на чотирьох рівнях:

1. Закони України, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України, які регулюють питання ведення бухгалтерського обліку у всіх суб'єктів господарської діяльності;

2. Нормативні документи Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, Державного казначейства України, Державної податкової адміністрації, Національного банку України та інших органів

управління. Ці документи реєструються в Міністерстві юстиції України, є обов'язковими для виконання, але вони не повинні суперечити документам першого рівня;

3. Нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств, що виконують роль, головним чином, роз'яснень або деталізації суті нормативних документів вищих рівнів;

4. На підприємстві формують облікову політику, враховуючи вимоги вищих рівнів управління та конкретні умови діяльності.

Основними документами, які регламентують порядок ведення бухгалтерського (фінансового) обліку в Україні є:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996-XIV;

2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені Міністерством фінансів України;

3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій та інструкція по його застосуванню, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

1.2. Ведення фінансового обліку на підприємстві

Порядок ведення бухгалтерського фінансового обліку на підприємстві регулюється Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (стаття 8) від 16 липня 1999 р. № 996 - XIV. Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Цивільним кодексом України від 16 січня 2003 р. № 435-IV визначено (стаття 80), що юридичною особою є організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку. Вона наділяється цивільною правоздатністю і

дієздатністю, може бути позивачем та відповідачем у суді.

До суб'єктів господарювання відносяться господарські організації, державні, комунальні та інші підприємства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку. Суб'єкти господарювання мають право відкривати свої філії, представництва, інші відокремлені підрозділи.

Цивільним кодексом України визначено (стаття 95):

1. Філією є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює всі або частину її функцій.

2. Представництвом є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи.

3. Філії та представництва не є юридичними особами. Вони наділяються майном юридичної особи, що їх створила, і діють на підставі затвердженого нею положення.

4. Керівники філій та представництв призначаються юридичною особою і діють на підставі виданої нею довіреності.

5. Відомості про філії та представництва юридичної особи включаються до єдиного державного реєстру.

Господарським кодексом України від 16 січня 2003 р. № 436-IV встановлено, що підприємство самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність працівників і штатний розпис. Підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управління (управлінь, відділів, бюро, служб тощо). Функції, права та обов'язки структурних підрозділів підприємства визначаються положеннями про них.

Відокремлений підрозділ юридичної особи – це філія або інший підрозділ, що знаходиться поза місцезнаходженням юридичної особи та виробляє продукцію, виконує роботи або операції, надає послуги від імені юридичної

особи.

Таким чином, між визначеннями “структурний підрозділ” та відокремлений підрозділ” є різниця. Структурним підрозділом підприємства є його ланка, яка має чітко визначені функції і є частиною підприємства. Структурний підрозділ не відокремлений від підприємства ні організаційно, ні територіально, а керівник такого підрозділу призначається на посаду і діє відповідно до штатного розпису підприємства. Керівник відокремленого підрозділу діє на підставі довіреності юридичної особи. Відокремлений підрозділ розташовується поза місцезнаходженням юридичної особи. Структурний підрозділ не може бути окремою юридичною особою, а відокремлений підрозділ може бути як структурною одиницею підприємства, так і бути зареєстрованим як окрема юридична особа.

Підприємство самостійно вирішує як називатиметься його підрозділ - структурний чи відокремлений і відповідно організовує облік в них.

Фінансовий облік на підприємстві ведеться безперервно з дня його реєстрації до ліквідації у встановленому порядку. Питання організації фінансового обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію фінансового обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених первинних документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством.

Підприємство самостійно обирає форму ведення і організації фінансового обліку, а саме:

1. Введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером (в міжнародній практиці – “Екаунтінг”);

2. Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи (в міжнародній практиці – “Консалтинг”);

3. Ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерською або аудиторською фірмою (в міжнародній практиці – Аутсорсінг”);

4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства (в міжнародній практиці – “Екаунтинг”). Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Згідно закону підприємство самостійно:

а) визначає облікову політику підприємства;

б) обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

в) розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

г) затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

д) може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести фінансовий облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення фінансового обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до

фінансового обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Головний бухгалтер приймається на роботу керівником підприємства і йому безпосередньо підпорядковується.

У разі звільнення головний бухгалтер передає справи новому бухгалтеру. В цьому випадку перевіряється стан бухгалтерського обліку та достовірність звітних даних, що відображається в акті передачі справ, який підписують новий і колишній бухгалтери та затверджує керівник підприємства.

Чисельність і структура облікового апарату залежать від обсягу виробництва, складності технологічних процесів, нормативних актів щодо оподаткування, складання і подання звітності, стану дебіторської і кредиторської заборгованості, використання комп'ютерів, вибору форми обліку тощо.

Підбираючи облікових працівників, потрібно віддавати перевагу тим, хто відповідає вимогам облікової роботи, а саме: наявність відповідної освіти, вміння запам'ятовувати цифрову інформацію і правильно її оцінювати, добра зорова пам'ять, усидливість, нахил до кропіткої роботи, точність, охайність, вміння кваліфіковано писати ділові листи, доповідні записки.

Бухгалтерію доцільно мати поблизу основного виробництва і в одній будівлі з іншими службами підприємства. Апарат бухгалтерії бажано розміщувати в одній великій кімнаті.

Бухгалтерія є самостійним структурним підрозділом підприємства, який функціонує відповідно положення, що розробляється на підприємстві і затверджується його керівником.

Потрібно виключити доступ до робочого матеріалу осіб, які не працюють в бухгалтерії. Кожному працівнику бухгалтерії забезпечується постійне робоче місце.

Обов'язки облікового працівника повинні визначатися в письмових посадових положеннях (інструкціях), які включаються в облікову політику.

Залежно від чисельності облікового апарату формують типи організаційних структур апарату бухгалтерського обліку. Найбільш характерними з них є три: лінійна, лінійно-штабна, функціонально-комбінована.

Лінійна організаційна структура будується так, що всі виконавці безпосередньо підпорядковуються керівнику – головному бухгалтеру або головному економісту. Бухгалтерія ділиться на групи (сектори), у кожному з яких може бути від одного до кількох осіб. Можна створювати такі групи: облік основних засобів, облік виробничих запасів, облік виробництва, облік розрахунків, зведення облікової інформації і складання звітності та інші, що залежить від чисельності працівників бухгалтерії. Цей тип організаційної структури характерний для невеликих підприємств, в яких до 5-7 облікових працівників.

Лінійно-штабна організаційна структура передбачає створення проміжних ланок – відділів (секторів), які включають декілька груп. Головний бухгалтер безпосередньо спілкується із керівником відділу (старшим бухгалтером), який у свою чергу передає розпорядження керівнику групи. Можна виділити, наприклад, такі відділи: облік основних засобів і запасів, облік розрахунків, облік виробництва і реалізації, управлінський облік, внутрішній контроль тощо.

Цей тип організаційної структури характерний для середніх підприємств.

Функціонально-комбінована організаційна структура базується за функціональним розподілом управління з одночасним створенням окремих бухгалтерій у структурних підрозділах та використанням лінійного підпорядкування. Головний бухгалтер безпосередньо спілкується з керівниками відділів, бухгалтерій, а також з окремими бухгалтерами та економістами, які не входять у структурні підрозділи бухгалтерії. Цей тип організаційної структури характерний для великих підприємств.

Фінансовий облік ведеться відповідно встановлених норм і правил. Правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і відображенні їх результатів у фінансовій звітності, називаються

принципами бухгалтерського обліку. Їх кількість в різних країнах не однакова. Наприклад, в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку передбачено два основоположні припущення – принцип нарахування і безперервність, і чотири якісні характеристики фінансових звітів – зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність.

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” встановлено десять основних принципів бухгалтерського обліку, а саме:

1. обачність - застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

2. Повне висвітлення - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

3. Автономність - кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.

4. Послідовність - постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

5. Безперервність - оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі.

6. Нарухування та відповідність доходів і витрат - для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

7. Превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

8. Історична (фактична) собівартість - пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

9. Єдиний грошовий вимірник - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.

10. Періодичність - можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

У зв'язку з глобалізацією економічних процесів та інформаційних технологій з'явилась необхідність мати єдину міжнародну систему обліку, щоб бухгалтерський облік став дійсно міжнародною мовою бізнесу. Така задача стоїть перед розробниками міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МСБО). Метою застосування МСБО є забезпечення порівнянності облікової інформації і сприяння інтеграції економік в різних країнах світу.

Впровадження МСБО здійснює Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, який засновано в 1973 р. В 2002 р. Комітет перейменований у Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. У 2004 р. до Ради входило 118 країн. Рада має за мету формулювати і публікувати стандарти бухгалтерського обліку для дотримання їх у всьому світі, удосконалювати та гармонізувати норми і процедури бухгалтерського обліку, пов'язані з підготовкою та поданням фінансової звітності. Рада розробила 41 МСБО і 7 міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Ця організація до 01 січня 2001р. видавала міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а починаючи з 01 січня 2001 р. - міжнародні стандарти фінансової звітності.

МСБО містять основні принципи і підходи до ведення обліку і складання фінансової звітності. Вони постійно переглядаються та уточнюються з урахуванням вимог світової економіки. Кожний стандарт включає його мету, сферу застосування, визначення термінів, які використовуються, критерії застосування стандарту і способи розкриття інформації.

Країни розробляють власні внутрішні стандарти, які визначають методологічні засади ведення бухгалтерського обліку і складання

фінансової звітності. В Україні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО) розроблені відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

МСБО не є домінуючими над національними стандартами, а мають рекомендаційний характер і є орієнтиром для гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності у світі.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО) - нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам.

Норми П(С)БО не поширюються на банки і бюджетні установи.

Структурно П(С)БО складається з таких частин:

1. Загальні положення – визначаються методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про об'єкти обліку та її розкриття у фінансових звітах, вказується яким чином і які суб'єкти господарської діяльності їх застосовують, наводиться глосарій вживаних термінів та їх тлумачення.

2. Визнання та класифікація об'єкта бухгалтерського обліку.

3. Оцінка об'єкта бухгалтерського обліку, її складові, порядок визначення, прийняті методи оцінки.

4. Характеристика об'єкта обліку, виходячи із загальноприйнятих принципів обліку.

5. Розкриття інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у примітках до фінансових звітів.

6. Додатки (при необхідності), в яких наводяться форми фінансових звітів, методи та приклади розрахунків показників.

Міністерством фінансів України розроблено 32 П(С)БО, які базуються на загальноприйнятих методологічних принципах, передбачених

міжнародними стандартами, та враховують особливості національної системи обліку (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в Україні

Номер та назва П(С)БО	Дата та номер наказу Міністерства фінансів України про затвердження	Дата та номер наказу Міністерства юстиції України про реєстрацію
1	2	3
1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"	31.03.1999 р. № 87	21.06.1999 р. № 391/3684
2 "Баланс"	31.03.1999 р. № 87	21.06.1999 р. № 396/3689
3 "Звіт про фінансові результати"	31.03.1999 р. № 87	21.06.1999 р. № 397/3690
4 "Звіт про рух грошових коштів"	31.03.1999 р. № 87	21.06.1999 р. № 398/3691
5 "Звіт про власний капітал"	31.03.1999 р. № 87	21.06.1999 р. № 399/3692
6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"	28.05.1999 р. № 137	21.06.1999 р. № 392/3685
7 "Основні засоби"	27.04.2000 р. № 92	18.05.2000 р. № 288/4509
8 "Нематеріальні активи"	18.10.1999 р. № 242	2.11.1999 р. № 750/4043
9 "Запаси"	20.10.1999 р. № 246	2.11.1999 р. № 751/4044
10 "Дебіторська заборгованість"	8.10.1999 р. № 237	25.10.1999 р. № 725/4018
11 "Зобов'язання"	31.01.2000 р. № 20	11.02.2000 р. № 85/4306
12 "Фінансові інвестиції"	26.04.2000 р. № 91	17.05.2000 р. № 284/4505
13 "Фінансові інструменти"	30.11.2001р. № 559	19.12.2001 р. № 1050/6241
14 "Оренда"	28.07.2000 р. № 181	10.08.2000 р. № 487/4708
15 "Дохід"	29.11.1999 р. № 290	14.12.1999 р. № 860/4153

16 "Витрати"	31.12.1999 р. № 318	19.01.2000 р. № 27/4248
--------------	---------------------	-------------------------

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
17 "Податок на прибуток"	28.12.2000 р. № 353	20.01.2001 р. № 47/5238
18 "Будівельні контракти"	28.04.2001 р. № 205	21.05.2001 р. № 433/5624
19 "Об'єднання підприємств"	7.07.1999 р. № 163	23.07.1999 р. № 499/3792
20 "Консолідована фінансова звітність"	30.07.1999 р. № 176	12.08.1999 р. № 553/3846
21 "Вплив змін валютних курсів"	10.08.2000 р. № 193	17.08.2000 р. № 515/4736
22 "Вплив інфляції"	28.02.2002 р. № 147	09.03.2002 р. № 269/6557
23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін"	18.06.2001 р. № 303	23.06.2001 р. № 539/5730
24 "Прибуток на акцію"	16.07.2001р. № 344	30.07.2001 р. № 647/5838
25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"	25.02.2000 р. № 39	15.03.2000 р. № 161/4382
26 "Виплати працівникам"	28.10.2003 р. № 601	10.11.2003 р. № 1025/8346
27 "Діяльність, що припиняється"	07.11.2003 р. № 617	17.11.2003 р. № 1054/8375
28 "Зменшення корисності активів"	24.12.2004 р. № 817	13.01.2005 р. № 35/10315
29 "Фінансова звітність за сегментами"	19.05.2005 р. № 412	03.06.2005 р. № 621/10901
30 "Біологічні активи"	18.11.2005 р. № 790	05.12.2005 р. № 1456/11736
31 "Фінансові витрати"	28.04.2006 р. № 415	26.05.2006 р. № 610/12484
32 "Інвестиційна нерухомість"	02.07.2007 р. № 779	16.07.2007 р. № 823/14090

Інформацію із первинних документів переносять в облікові реєстри. Форма бухгалтерського обліку - це система облікових реєстрів, які використовуються в певній послідовності та взаємозв'язку, для ведення обліку.

Підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку, враховуючи конкретні особливості діяльності та технології облікового процесу. На вибір форми обліку впливають: обсяг облікових робіт, забезпеченість обліковими кадрами і їх кваліфікація, можливості використання комп'ютерів.

Господарські операції оформляють документами. Рух документів в процесі їх оперативного використання і бухгалтерського опрацювання з моменту складання або одержання документа від інших підприємств до передачі на зберігання в архів називається документообіг.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства, установи встановлюється графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Графік документообігу оформляється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

На підприємстві необхідно знати які рахунки використовуються, скільки їх і для чого призначений кожний з них. Все це містить план рахунків. Він є

директивним документом, який обов'язковий для всіх підприємств і організацій.

План рахунків – систематизований перелік рахунків, на яких ведеться бухгалтерський облік. Кожний рахунок у плані має код (шифр), тобто умовне цифрове позначення, і назву. Використання кодів рахунків замість їх назви на практиці значно прискорює і зменшує облікову роботу, і є необхідною умовою для застосування комп'ютерів.

Міністерство фінансів України наказом № 291 від 30 листопада 1999 р. затвердило “План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій”. Ним користуються всі підприємства і організації України (крім банків і бюджетних установ). План рахунків для комерційних банків затверджує Національний банк України, а для бюджетних установ – Державне казначейство України.

План рахунків бухгалтерського обліку (додаток 1) побудований за десятковою системою. Рахунки у ньому згруповані у десять класів: 1. Необоротні активи; 2. Запаси; 3. Кошти, розрахунки та інші активи; 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань; 5. Довгострокові зобов'язання; 6. Поточні зобов'язання; 7. Доходи і результати діяльності; 8. Витрати за елементами; 9. Витрати діяльності; 0. Позабалансові рахунки.

В основу побудови класу рахунків взято їх класифікацію за економічним змістом. Кожний клас включає не більше десяти синтетичних рахунків, а кожний синтетичний рахунок – не більше десяти субрахунків.

План рахунків зорієнтований на складання фінансової звітності. Інформація з рахунків класів 1, 2, 3 використовується для заповнення активу балансу; класів 4, 5, 6 – пасиву балансу; класів 7, 8, 9 – звіту про фінансові результати; класу 0 – приміток до фінансової звітності.

Коди (шифри) рахунків побудовано так: перша цифра означає клас рахунків, друга – номер синтетичного рахунку, третя – номер субрахунку. Наступні цифри використовуються для кодування аналітичних рахунків. План рахунків включає 87 рахунків, в тому числі 78 балансових і 9 позабалансових рахунків.

Контитування документів первинного обліку, ведення реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням, щонайменше, коду класу й коду синтетичного рахунку, тобто не менше двох цифр.

Міністерство фінансів України наказом № 291 від 30 листопада 1999 р. затвердило “Інструкцію про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій”. В ній дається характеристика і типова кореспонденція кожного рахунку, а також містяться вказівки щодо ведення аналітичного обліку.

Підприємства використовують тільки ті синтетичні рахунки, які є в плані рахунків. Субрахунки використовуються підприємством, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків затвердженого плану рахунків. Кількість та найменування аналітичних рахунків підприємство встановлює самостійно.

Рахунки класів 0-7 є обов’язковими для всіх підприємств. Рахунки класу 9 “Витрати діяльності” ведуться всіма підприємствами, крім суб’єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 “Витрати за елементами”. Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 “Витрати за елементами”.

Керуючись діючим планом рахунків, бухгалтер розробляє власний робочий план рахунків виходячи із потреб підприємства. В ньому можуть бути відсутні окремі рахунки офіційного плану через те, що підприємство просто не має деяких видів діяльності та господарських операцій.

1.3. Облікова політика підприємства

Законом України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” встановлено, що підприємство самостійно визначає облікову політику. Облікова політика затверджується наказом керівника підприємства. Вона є важливим правовим документом роботи бухгалтерів. В ній потрібно відобразити організацію бухгалтерського обліку і всі положення, особливо ті, які мають не однозначне тлумачення в офіційних документах.

Облікова політика підприємства включає сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” визначає, що облікова політика може змінюватися, тільки якщо, змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарт) бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій, та операцій або подій, які не відбулися раніше.

Термін “облікова політика” з’явився у зв’язку з реформуванням бухгалтерського обліку відповідно до ринкових відносин та міжнародних стандартів. В Україні він офіційно введений в 1999 р. Законом від 16 липня 1999р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Виникнення облікової політики ґрунтується на тому, що законодавством передбачається використання альтернативних варіантів обліку, а роль бухгалтера на підприємстві змінюється від простого реєстратора господарських операцій до активного учасника їх здійснення.

Загальні правила побудови фінансового обліку встановлюються централізовано, але на підприємстві вони конкретизуються залежно від

умов діяльності, кваліфікації персоналу, технічного забезпечення, галузі господарювання тощо, що диктує необхідність розробки облікової політики. Вона є інструментом, який поєднує державне регулювання та певну самостійність підприємства у питаннях ведення обліку.

В економічній літературі зустрічаються різні визначення поняття “облікова політика”. Узагальнюючи їх, ми вважаємо, що облікова політика – це сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, прийнята на підприємстві.

Формування облікової політики можна подати на трьох рівнях:

1. Міждержавний – розробка правил і принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах об'єднання держав.

2. Державний – встановлення загальних правил, стандартів ведення бухгалтерського обліку.

3. Облікова політика підприємства – сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, що прийняті на підприємстві та відповідають особливостям його діяльності.

Облікова політика на міждержавному і державному рівнях має обов'язковий характер, формується на загальних засадах ведення бухгалтерського обліку. Керуючись вимогами першого і другого рівнів, на підприємстві формують власну облікову політику, враховуючи конкретну ситуацію його діяльності. Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державою у прийнятих законах, положеннях, постановах та інших нормативних документах, у яких є допустимі варіанти альтернативних рішень здійснення облікових процедур.

Облікова політика є інструментом бухгалтерського обліку, який готується підприємством самостійно, виходячи із діючих нормативних документів. На підприємстві формує облікову політику головний бухгалтер за дорученням і контролем керівника підприємства, або спеціально створена комісія. До цієї роботи можуть бути залучені інші працівники

обліку, спеціалісти, спеціалізовані фірми (аудиторська, бухгалтерська, консультаційна, юридична).

При формуванні облікової політики потрібно дотримуватись таких принципів:

1. Законність – обрані методичні прийоми, способи та процедури ведення бухгалтерського обліку не повинні суперечити чинному законодавству та нормативним документам;

2. Адекватність - облікова політика підприємства повинна відповідати особливостям умов його діяльності;

3. Єдність - облікова політика має бути єдиною для господарюючого суб'єкта незалежно від кількості його підрозділів, філій або дочірніх підприємств.

Облікову політику оформляють у вигляді наказу по підприємству або положення. До наказу про облікову політику додають додатки: робочий план рахунків, графік документообігу, посадові інструкції, склад апарату бухгалтерії, склад апарату внутрішнього контролю, форми документів, не передбачені в установленому порядку, та інші.

Форма наказу про облікову політику підприємством вибирається самостійно. Міністерство фінансів України листом від 2 грудня 2005 р. № 31-34000-10-5/27793 встановило, що розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначати застосування:

- методів оцінки вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядку обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методів амортизації необоротних активів;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;

- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- методу обчислення резерву сумнівних боргів;
- переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- переліку і складу змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядку визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дати визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- порога суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- переоцінки необоротних активів;
- періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

1.4. Відповідальність працівників обліку

У порядку, встановленому законами України, бухгалтер несе дисциплінарну, адміністративну і кримінальну відповідальність.

Дисциплінарна відповідальність бухгалтера така як і будь-якого громадянина. Згідно з Кодексом законів про працю України (далі — КзпПУ), стаття 147, за порушення трудової дисципліни до працівника може бути застосовано тільки один з таких заходів стягнення:

- 1) догана;
- 2) звільнення.

КзпПУ передбачено (ст. 148), що дисциплінарне стягнення застосовується власником або уповноваженим ним органом безпосередньо за виявленням проступку, але не пізніше одного місяця з дня його виявлення, не рахуючи часу звільнення працівника від роботи у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю або перебування його у відпустці.

Дисциплінарне стягнення не може бути накладене пізніше шести місяців з дня вчинення проступку.

Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі - КУпАП) у ст. 9 визначено, що адміністративне правопорушення - протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність.

Стаття 24 передбачає, що за вчинення адміністративних правопорушень можуть застосовуватись такі адміністративні стягнення:

- 1) попередження;
- 2) штраф;
- 3) сплатне вилучення предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення;
- 4) конфіскація: предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення; грошей, одержаних внаслідок вчинення адміністративного правопорушення;
- 5) позбавлення спеціального права, наданого даному громадянину (права керування транспортними засобами, права полювання);
- 6) виправні роботи;
- 7) адміністративний арешт.

Кримінальна відповідальність передбачена за вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад злочину. Вона визначена кримінальним кодексом України (далі — ККУ). Підставою для порушення кримінальної справи,

пов'язаною з діяльністю бухгалтера, є:

а) ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

б) зловживання владою як службовим становищем, службові підроблення та недбалість. Розмір кримінальної відповідальності залежить від суми податків, що приховуються від оподаткування, а також від розміру завданої шкоди громадянам або юридичним особам.

Стаття 212 ККУ передбачає, що за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, - карається штрафом від трьохсот до п'ятисот НМДГ або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

ККУ (ст. 364) передбачає покарання за зловживання владою або службовим становищем, тобто умисне, з корисливих мотивів чи в інших особистих інтересах або в інтересах третіх осіб, використання службовою особою влади чи службового становища всупереч інтересам служби, якщо воно заподіяло істотну

шкоду охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян або державним чи громадським інтересам, або інтересам юридичних осіб, - карається виправними роботами на строк до двох років або арештом на строк до шести місяців, або обмеженням волі на строк до трьох років, із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Службовими особами є особи, які постійно чи тимчасово здійснюють функції представників влади, а також обіймають постійно чи тимчасово на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форми власності посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків, або виконують такі обов'язки за спеціальним повноваженням.

Істотною шкодою, якщо вона полягає у заподіянні матеріальних збитків, вважається така шкода, яка в сто і більше разів перевищує НМДГ.

Тяжкими наслідками, якщо вони полягають у заподіянні матеріальних збитків, вважаються такі, які у двісті п'ятдесят і більше разів перевищують НМДГ.

Службове підроблення — внесення службовою особою завідома неправдивих відомостей, інше підроблення документів, складання та видача завідома неправдивих документів. За дії щодо підроблення документів, що завдали шкоди у розмірі від 100 до 250 НМДГ передбачено штраф до 50 НМДГ або обмеження волі на строк до 3 років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років.

За дії щодо підроблення документів, що призвели до тяжких наслідків у розмірі від 250 НМДГ і більше (від 43750 грн.) передбачено позбавлення волі на строк від 2 до 5 років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років.

Службова недбалість - невиконання або неналежне виконання службовою особою своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них, що заподіяло істотну шкоду охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян, або державним чи громадським інтересам, або інтересам

окремих юридичних осіб.

Службові особи - це такі особи, які здійснюють функції представників влади, а також обіймають на підприємствах, установах чи організаціях, незалежно від форм власності посади, пов'язані з виконанням організаційно розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків, або виконують такі обов'язки за спеціальними повноваженнями.

До осіб, дії яких через службову недбалість завдали істотної шкоди у розмірі від 100 до 250 НМДГ може бути застосовано штраф від 50 до 150 або виправні роботи на строк до 2 років, або обмеження волі на строк до 3 років, з позбавлення права займати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років.

До осіб, дії яких через службову недбалість спричинили тяжкі наслідки у розмірі від 250 НМДГ і більше може бути позбавлення волі на строк від 2 до 5 років з позбавленням права займати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років та зі штрафом від 100 до 250 НМДГ або без нього.

Питання для самоконтролю:

1. Мета і завдання фінансового обліку.
2. Вимоги до фінансового обліку.
3. Види бухгалтерського обліку.
4. Управління обліком.
5. Нормативні документи, що регламентують порядок ведення обліку.
6. Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.
7. Робота облікового апарату підприємства.
8. Принципи ведення фінансового обліку.
9. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.
10. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.
11. Документообіг на підприємстві.
12. Використання плану рахунків бухгалтерського обліку.
13. Облікова політика підприємства.
14. Відповідальність працівників обліку.

ТЕМА 2. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

2.1. Використання готівкових грошей

Засоби підприємства здійснюють безперервний кругообіг: із грошової форми вони переходять у матеріальну, потім у виробничу і знову в матеріальну і грошову. Цей процес можна виразити формулою: $G-M-B-M^1-G^1$. На першій стадії /G-M/ за гроші купують матеріальні цінності, необхідні для процесу виробництва: будівлі, автомобілі, верстати (засоби праці), сировина і матеріали, корми, насіння, пальне, добрива, запасні частини, будівельні матеріали (предмети праці) тощо. Тобто на першій стадії кругообігу гроші перетворюються в матеріальні цінності - процес постачання. На другій стадії /M-B/ вони споживаються в процесі виробництва і в результаті його одержують нові матеріальні цінності /B-M¹/, частина яких виступає як товар і продається - процес реалізації. В результаті реалізації в господарстві знову з'являються гроші /M¹-G¹/). Гроші включаються також у господарські процеси у вигляді заробітної плати. Різниця між одержаною сумою від реалізації і авансованою для діяльності /G¹-G/ покаже результат господарювання (прибуток або збиток). В торгівлі, де немає процесу виробництва продукції, гроші також знаходяться в обороті. Це можна виразити формулою: $G-T-G^1$, тобто за гроші купують товар (G-T), а потім цей товар продають і одержують знову гроші (T-G¹). Різниця між сумою виручки за проданий товар і витратами, пов'язаними з придбанням та реалізацією товару, становить фінансовий результат торгового підприємства.

У банківській і страховій діяльності процес кругообігу грошей виражається формулою $G-G^1$. Тобто, підприємство видає гроші клієнтам, за якими одержує плату у вигляді відсотків. Різниця між сумою одержаних відсотків і сумою сплачених відсотків та витрат на утримання фінансової установи становить результат її роботи. Таким чином, гроші постійно здійснюють кругообіг і безперервно знаходяться на всіх стадіях діяльності будь-якого підприємства.

Гроші підприємства в межах встановлених лімітів можуть знаходитися у вигляді готівки в касі, а інші суми зберігаються на рахунках в банках. Частина грошей може бути вкладена в цінні папери з метою одержання доходу від них.

Бухгалтерія починається з обліку наявності та руху грошей. Для обліку коштів в плані рахунків виділено такі рахунки: 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти”. Це активні рахунки, по дебету яких відображають наявність та збільшення грошових коштів, а по кредиту - їх зменшення.

Облік грошових коштів повинен забезпечити їх збереження, а також давати інформацію для правильного і раціонального використання.

Готівка (готівкові кошти) – грошові знаки національної валюти України – банкноти і монети, які є дійсними платіжними засобами. Платежі готівкою підприємств, підприємців та фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги) і за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна, представляють готівкові розрахунки. Сума фактично одержаних готівкових коштів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і позареалізаційних надходжень становить готівкову виручку.

До касових операцій відносяться операції підприємств між собою та з підприємцями та фізичними особами, що пов'язані з прийманням та видачею готівкових коштів при проведенні розрахунків через касу підприємства. Касові операції здійснюють відповідно "Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні", яке затверджене Постановою Правління Національного банку України 15 грудня 2004 р. № 637, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 13 січня 2005 р. за № 40/10320.

Для зберігання грошей, здійснення розрахунків готівкою повинна бути каса. Це спеціально обладнане та ізольоване приміщення, яке призначене для приймання, видачі та тимчасового зберігання грошей. В касі зберігається готівка, а також грошові документи.

Керівники підприємства зобов'язані забезпечити зберігання грошей в касі, а також при доставці їх із відділень банків і здачі в банк і несуть в установленому порядку відповідальність в тих випадках, коли з їх вини не були створені необхідні умови для забезпечення збереження грошей.

Рекомендаціями щодо забезпечення схоронності коштів під час їх зберігання і транспортування передбачено, що призначати на посади, пов'язані з веденням касових операцій, збереженням і транспортуванням коштів, не бажано:

- осіб, які раніше притягалися до кримінальної відповідальності за навмисні злочини, у яких судимість не погашена або не знята у встановленому порядку;
- осіб, які страждають на хронічні та психічні захворювання;
- осіб, які перебувають на спеціальному медичному обліку з приводу алкогольної або наркотичної залежності.

При перевезенні готівки від кас підприємства до установ банків та у зворотному напрямку керівник підприємства має забезпечувати охороною та транспортним засобом.

Всі наявні гроші і цінні папери на підприємствах зберігаються, як правило, в сейфах, а в окремих випадках - в залізних шафах, які після закінчення роботи каси закриваються ключем і опечатуються сургучевою печаткою касира. Ключі від сейфів (шаф) і печатки зберігаються у касирів, а дублікати ключів в опечатаних касирами пакетах, шкатулках тощо - у керівників підприємств.

Касир несе матеріальну відповідальність за схоронність всіх прийнятих ним цінностей. З касиром складається в установленому порядку договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Згідно статті 135-1 Кодексу законів про працю України письмові договори про повну матеріальну відповідальність може бути укладено підприємством, установою, організацією з працівниками (що досягли вісімнадцятирічного віку), які займають посади або виконують роботи, безпосередньо зв'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей. Перелік таких посад і робіт, а також типовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність затверджуються в порядку, який визначається Кабінетом Міністрів України.

Договір укладається з працівником, посада або виконувана робота якого є в переліку. З бухгалтерами, якщо вони не виконують функції касира, договір про

повну матеріальну відповідальність не укладається.

Якщо працівник, який займає відповідну посаду або виконує роботи, що включені до переліку, відмовляється укласти договір про повну матеріальну відповідальність, то він може бути звільнений згідно статті 40, пункт 1 Кодексу законів про працю України.

Для підприємств, що здійснюють операції з готівкою в національній валюті, встановлюються ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки). Ліміт каси – граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час. Готівка, що перевищує встановлений ліміт каси, здається до банків для зарахування на рахунки. Банкам і підприємцям ліміт каси не встановлюється.

Терміни здавання готівки визначаються підприємствам за погодженням з банком відповідно до таких вимог:

а) для підприємств, що розташовані в населених пунктах, де є банки і готівка здається до банків (а за відсутності банків – до операторів поштового зв'язку), - щодня (у день надходження готівкової виручки (готівки) до їх кас);

б) для підприємств, у яких час закінчення робочого дня (зміни), що встановлений правилами внутрішнього трудового розпорядку і графіками змінності відповідно до законодавства України, не дає змогу забезпечити здавання готівкової виручки (готівки) в день її надходження, - наступного за днем надходження готівкової виручки (готівки) до каси дня;

в) для підприємств, що розташовані в населених пунктах, де немає банків чи операторів поштового зв'язку, - не рідше ніж один раз на п'ять робочих днів.

Установлення ліміту каси проводиться підприємством самостійно на підставі розрахунку. В ньому розраховують середньоденні надходження та видачі готівки. Для цього сума виручки (надходження до каси) за будь-які три місяці підряд ділиться на кількість робочих днів підприємства за три місяці. Середньоденні надходження (видачі) готівки є сумою, яка береться для встановлення ліміту каси, розмір якого затверджується внутрішніми наказами підприємства.

Приклад. Сума вилачі грошей з каси за три місяці становить 36000 грн, кількість робочих днів за ці місяці 60, то ліміт каси встановлюється на рівні 600 грн ($36000 : 60 = 600$).

Якщо ліміт розраховують виходячи із видачі готівки, то не включають виплати заробітної плати, стипендій, пенсій і дивідендів, а якщо ліміт розраховують по надходженнях, то не враховують надходження грошей у касу з банку.

Кожне підприємство визначає ліміт каси з урахуванням режиму і специфіки його роботи, віддаленості від банку, обсягу касових оборотів (надходжень і видатків) за всіма рахунками, установлених строків здавання готівки, тривалості операційного часу банку, наявності домовленості підприємства з банком на інкасацію тощо:

для підприємств, які мають строк здавання готівкової виручки (готівки) в банк щодня, - у розмірах, що потрібні для забезпечення їх роботи на початку робочого дня, але не більше розміру середньоденного надходження готівки до каси (за три будь-які місяці поспіль з останніх дванадцяти);

для підприємств, які мають строк здавання (готівки) в банк не рідше ніж один раз на п'ять робочих днів у розмірах, що залежать від установлених строків здавання готівкової виручки (готівки) та її суми, але не більше п'ятикратного розміру середньоденних надходжень готівки (за три будь-які місяці поспіль з останніх дванадцяти);

для підприємств, ліміти каси яким установлюються згідно з фактичними витратами готівки (крім виплат, пов'язаних з оплатою праці, стипендій, пенсій, дивідендів), - не більше розміру середньоденної видачі готівки (за три будь-які місяці поспіль з останніх дванадцяти).

Підприємства, у яких відповідний середньоденний показник, обчислений на підставі касових оборотів, дорівнює нулю або не більше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, можуть встановлювати ліміт каси в розмірі, що перевищує обчислений середньоденний показник, але не

більше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, що становить 170 гривень.

Підприємства, що виробляють та перероблюють сільськогосподарську продукцію різних організаційно-правових форм (акціонерні товариства, агрофірми тощо), можуть установлювати (переглядати) ліміт каси на період заготівлі та перероблення сільськогосподарської продукції згідно з фактичними показниками їх касових оборотів (надходжень або видачі готівки) за будь-які три місяці сезону виробництва (перероблення) сільськогосподарської продукції попереднього року.

Готівкові кошти не вважаються понадлімітними в день їх надходження, якщо вони були здані в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків не пізніше наступного робочого дня банку (протягом операційного часу його роботи) або були використані підприємством (без попереднього здавання їх до банку і одночасного отримання з каси банку на зазначені потреби) наступного дня на господарські потреби.

Не вважаються понадлімітними в день їх надходження і ті готівкові кошти, що надійшли до кас підприємств у вихідні та святкові дні та були здані в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків наступного робочого дня банку (протягом операційного часу його роботи) та підприємства або були використані підприємством (без попереднього здавання їх до банку і одночасного отримання з каси банку на зазначені потреби) наступного робочого дня на господарські потреби.

Для своєчасного одержання в установі банку потрібної суми готівки підприємства (підприємці) у встановлені банком строки мають попередити (письмово або усно) установу банку про необхідну суму коштів у банкнотах та розмінній монеті.

Підприємства мають право зберігати готівку в своїй касі, що одержана в установі банку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, стипендій, пенсій, дивідендів (доходу), понад встановлений ліміт каси протягом трьох робочих днів, включаючи день одержання готівки в установі банку. Для

проведення цих виплат працівникам віддалених підрозділів підприємств залізничного транспорту та морських портів готівка може зберігатися в їх касах понад установлений ліміт каси протягом п'яти робочих днів, включаючи день одержання готівки в установі банку. Готівка, що одержана в установі банку на інші виплати, має видаватися підприємством своїм працівникам у той самий день. Суми готівки, що одержані в установі банку і не використані за призначенням протягом установлених вище строків, повертаються підприємством в установу банку не пізніше наступного робочого дня установи банку та підприємства або можуть залишатися в його касі (у межах установленого ліміту) і видаватися на ті самі цілі.

Підприємство має право зберігати в касі готівку для виплат, пов'язаних з оплатою праці, що здійснюється за рахунок виручки, понад установлений йому ліміт каси протягом трьох робочих днів з дня настання строків цих виплат у сумі, що зазначена в переданих до каси платіжних (розрахунково-платіжних) відомостях.

Видача готівки під звіт проводиться з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами, тобто в разі подання до бухгалтерії Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт та одночасного повернення до каси підприємства залишку готівки, виданої під звіт.

Законом України “Про податок з доходів фізичних осіб” (статті 9.10.2-9.10.3) встановлено, що Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, надається до закінчення третього банківського дня, наступного за днем, у якому платник податку:

- а) завершує таке відрядження;
- б) завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що надала кошти під звіт.

Крім готівкових коштів в касі підприємства можуть зберігатись цінні папери, грошові документи, бланки акцій тощо. До грошових документів, що

знаходяться в касі підприємства, відносяться: оплачені путівки в санаторії, пансіонати і будинки відпочинку; поштові марки; проїзні квитки.

Згідно з чинним законодавством України до підприємств (підприємців) застосовуються штрафні санкції за:

- перевищення встановлених лімітів каси;
- неоприбуткування (неповне оприбуткування) у касах готівки;
- перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів;

- проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа, який підтверджував би сплату покупцем готівкових коштів.

Розрахунки готівкою підприємств між собою та з підприємцями і фізичними особами проводяться як за рахунок коштів, одержаних з кас банків, так і за рахунок готівкової виручки і здійснюються через касу підприємств з веденням касової книги встановленої форми.

Підприємці здійснюють облік руху готівки згідно з порядком та документами, установленими Державною податковою адміністрацією України.

Постановою Правління Національного банку України від 9 лютого 2005р. № 32 встановлена гранична сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами у розмірі 10000 гривень. Платежі понад зазначену граничну суму проводяться виключно в безготівковій формі. Кількість підприємств (підприємців), з якими здійснюються розрахунки, протягом дня не обмежується.

Зазначені обмеження стосуються також розрахунків готівкою між підприємствами в оплату за товари, що придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок коштів, одержаних за корпоративними картками.

Зазначені обмеження не поширюються на:

а) розрахунки підприємств (підприємців) з фізичними особами, бюджетами та державними цільовими фондами;

б) добровільні пожертвування та благодійну допомогу;

в) розрахунки підприємств (підприємців) за спожиту ними електроенергію;

г) використання коштів, виданих на відрядження;

г) розрахунки підприємств (підприємців) між собою під час закупівлі сільськогосподарської продукції.

У разі здійснення підприємствами готівкових розрахунків з іншими підприємствами (підприємцями) понад установлену граничну суму кошти в розмірі перевищення встановленої суми розрахунково додаються до фактичних залишків готівки в касі на кінець дня платника готівки одноразово в день здійснення цієї операції, з подальшим порівнянням одержаної розрахункової суми із затвердженим лімітом каси.

Розрахунки готівкою підприємств (підприємців) між собою та з фізичними особами проводяться із застосуванням прибуткових та видаткових касових ордерів, касових і товарних чеків, розрахункових квитанцій, проїзних документів тощо, які підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, а також рахунків-фактур, договорів, угод, контрактів, актів закупівлі товарів тощо.

Законом України від 06 липня 1995 р. № 265/95-ВР "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" визначено, що суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або в безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (надання послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг зобов'язані проводити розрахункові операції на повну суму покупки (надання послуги) через зареєстровані, опломбовані у встановленому порядку та переведені у фіскальний режим роботи реєстратори розрахункових операцій (далі - РРО) з роздрукуванням відповідних розрахункових документів, що підтверджують виконання

розрахункових операцій або у випадках, передбачених зазначеним законом, із застосуванням зареєстрованих у встановленому порядку розрахункових книжок; видавати особі, яка отримує або повертає товар, розрахунковий документ встановленої форми на повну суму проведеної операції.

Відповідно до Закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" до суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють розрахункові операції за товари (послуги), за рішенням відповідних органів державної податкової служби України застосовуються штрафні (фінансові) санкції у п'ятикратному розмірі вартості проданих товарів (наданих послуг) у разі: проведення розрахункових операцій на неповну суму вартості проданих товарів; непроведення розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій; нероздрукування відповідного розрахункового документа, що підтверджує виконання розрахункової операції, або проведення її без використання розрахункової книжки.

Розрахунки готівкою фізичних осіб з підприємствами за придбані товари (виконані роботи, надані послуги) можуть також проводитися через установи банків в порядку, визначеному Інструкцією № 1 з організації емісійно-касової роботи в установах банків, яка затверджена Постановою Правління Національного банку України від 07 липня 1994 р. № 129. Зазначені розрахунки здійснюються без надходження коштів до каси підприємства і відображення цієї операції в касовій книзі, а проводяться фізичними особами шляхом унесення готівки на внутрішні банківські рахунки і подальшого перерахування установою банку цих коштів на поточні рахунки підприємств та є для фізичних осіб (платників коштів) - готівковими, а для підприємств (одержувачів коштів) – безготівковими.

При здійсненні готівкових розрахунків підприємства (індивідуальні підприємці) - отримувачі готівкового платежу зобов'язані надати підприємствам (індивідуальним підприємцям) - платникам обліковий розрахунковий документ (податкову накладну, рахунок-фактуру, касовий і товарний чеки, акт виконаних

робіт, наданих послуг, квитанцію до прибуткового касового ордера, закупівельний акт), який би підтверджував здійснені платниками витрати готівки.

Розрахунки готівкою підприємств усіх форм власності, а також індивідуальних підприємців з громадянами мають проводитися з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів, касового чи товарного чека, квитанції, договору купівлі-продажу, актів закупівлі, виконання робіт (надання послуг) або інших документів, що засвідчують факт купівлі товару, виконання роботи, надання послуги.

Підприємства та індивідуальні підприємці, які здійснюють розрахунки із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг за готівку через належним чином зареєстровані РРО, повинні обов'язково видавати споживачеві касовий чек, а під час виходу з ладу РРО або на період тимчасового відключення електроенергії - товарний чек.

Для складання прогнозів готівкового обігу установи банків до початку кварталу одержують від підприємств, а також від фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності, що мають рахунки в банку, касові заявки за встановленою формою. Банки контролюють хід виконання прогнозів касових оборотів.

В банк на поточний рахунок здається виручка від реалізації готової продукції, виконання робіт, послуг, неодержана у встановлений термін заробітна плата та інші грошові кошти. Здача готівки на поточний рахунок оформляється заявою на переказ готівки. Вона складається з двох частин: верхня частина (заява) залишається в банку, а нижня частина (квитанція) з печаткою банку і підписом касира передається особі, яка здала гроші.

Установи банків на підставі спеціальних заяв видають власникам рахунків чекові книжки. Вони є документами суворої звітності. Чеки для одержання готівки у банку називаються грошовими, а для перерахувань - розрахунковими. Для одержання грошей з рахунку виписують грошовий чек, котрий підписують керівник підприємства і головний бухгалтер, зразки підписів яких є у банку, а також особа, що одержує готівку. Чек завіряється печаткою. На звороті чека

вказується призначення одержуваної суми. Ніякі виправлення в чеках не допускаються. Реквізити в чеку заповнюються в господарстві чорнилом. Не можна видавати касиру оформлені підписами і печаткою чисті бланки чеків для заповнення їх в установі банку. На підприємстві залишається корінець чека, який служить для контролю за виписаними чеками. Неправильно виписаний чек банк не приймає. При потребі в банку дають зразок заповнення чека.

Видачу грошей з банку підприємствам здійснюють відповідно до складених графіків. Для своєчасного одержання в установі банку потрібної суми готівки підприємства (підприємці) у встановлені банком строки мають попередити (письмово або усно) установу банку про необхідну суму коштів у банкнотах та розмінній монеті. Готівка, що одержана з установ банків, має витратитися на ті цілі, на які вона отримана. При одержанні готівки у чеку вказують номер символу цільового її використання. Структура та зміст символів звіту про касові обороти встановлені Національним банком України.

Касові операції оформляють документами типової форми. Вони мають застосовуватися без змін на всіх підприємствах незалежно від їх відомчої підпорядкованості та форми власності.

Приймання грошей в касу оформляють прибутковим касовим ордером, який підписують головний бухгалтер, касир та особа, яка здає гроші. За приймання грошей видають квитанцію (відривають від касового ордера), яку підписує головний бухгалтер, касир і завіряє печаткою або відтиском касового апарату. Якщо розрахунки проводяться з використанням реєстраторів розрахункових операцій, то виручка оприбутковується у книзі обліку розрахункових операцій на підставі фіскальних звітних чеків реєстратора. Неоприбуткування готівки у касі є підставою для застосування штрафу у п'ятикратному розмірі неоприбуткованолі суми. При прийманні грошей в касу касир зобов'язаний керуватися правилами визначення платіжності та обміну банкнот і монет Національного банку України. Гроші не повинні викликати сумніву в їх справжності.

Банкноти необхідно приймати навіть, якщо на них є такі пошкодження:

- у будь-якому місці банкноти є плями, написи, надриви, а також ознаки природного зношення, забруднення, але від яких залишилось не менше ніж 55 % їх початкового розміру та можуть бути прочитані номінал, літери серії та номер;

- порвані, надірвані та склеєні, якщо окремі частини банкноти безперечно належать тій же самій банкноті і на них збереглись серія та номер, якщо місце склеювання не заважає визначити справжність банкноти та номінал.

Банкноти з переліченими дефектами вважаються зношеними і повинні прийматись банками від організацій будь-яких форм власності та фізичних осіб і вилучатись банками з обігу.

Монети приймають для платежу й обмінюють у разі, якщо немає жодного сумніву щодо їх справжності і якщо на них збережені зображення малого Герба України - тризуба та цифра, що вказує її вартість.

Банкноти та монети, які викликають сумнів щодо справжності або які мають явні ознаки підробки, пред'явнику не повертаються, а підлягають вилученню з видачею пред'явнику довідки про прийняття на експертизу.

Видачу з каси готівки здійснюють по видаткових касових ордерах або відповідно оформлених платіжних (розрахунково-платіжних) відомостях з накладенням на цих документах штампа з реквізитами видаткового касового ордера. Документи на видачу грошей повинні бути підписані керівником і головним бухгалтером підприємства, а також касиром і особою, яка одержала гроші.

Якщо на документах, що прикладені до касових ордерів, є дозволяючий напис керівника підприємства, то підпис керівника на видаткових касових ордерах не обов'язковий.

При видачі грошей по видатковому касовому ордеру або замінюючому його документі окремій особі касир вимагає пред'явлення документа, що засвідчує особу одержувача, записує в ордері назву та номер документа, ким і коли він виданий.

За одержані гроші особа підписується у видатковому касовому ордері. Якщо документ, який замінює видатковий касовий ордер, складений на видачу

грошей декільком особам, то одержувачі також пред'являють документи, що засвідчують їхню особу, і підписуються у відповідній графі платіжних документів. Підпис про одержання грошей може бути лише власноручним, зробленим чорнилом або пастою кулькової ручки з зазначенням одержаної суми: гривень - літерами, копійок - цифрами. При одержанні грошей по відомості сума літерами не проставляється.

Видачу грошей особам, що не знаходяться в списковому складі підприємства, здійснюють за видатковими касовими ордерами, або за окремою відомістю. Видачу грошей особам, яких залучають на сільськогосподарські роботи, а також для ліквідації наслідків стихійного лиха, можна здійснювати за відомістю, яку складають окремо по кожній організації, з якої були залучені працівники, і завіряють підписом уповноваженого відповідної організації.

Видачу грошей касир проводить тій особі, яка вказана у видатковому касовому ордері або заміняючому його документі. Якщо видача грошей здійснюється за дорученням, то в тексті ордера після прізвища, ім'я та по батькові одержувача грошей бухгалтерія вказує прізвище, ім'я та по батькові особи, якій доручено одержання грошей. Якщо гроші видають по відомості, то перед підписом за одержання грошей касир робить напис: "За дорученням". Доручення залишається у касира і прикладається до видаткового касового ордера або відомості.

При видачі грошей особі, яка не має можливості підписатися (хвороба та інші причини), то за її письмовим дорученням може підписатися інша особа, але не працівник бухгалтерії або каси даного підприємства. На видатковому касовому ордері вказується назва, номер, дата і місце видачі документа, що засвідчує особу фактичного одержувача грошей та особу, що підписалася за отримання грошей.

Заробітну плату (оплату праці), допомогу по тимчасовій непрацездатності, стипендії, пенсії і премії видають по платіжних (розрахунково - платіжних) відомостях без складання видаткового касового ордера на кожного одержувача. На титульному листку платіжної відомості робиться дозволяючий надпис про

видачу грошей за підписом керівника і головного бухгалтера підприємства із зазначенням строків видачі грошей і суми літерами. В аналогічному порядку можуть оформлятися і разові видачі грошей на заробітну плату (оплату праці), депонованих сум, грошей під звіт на службові відрядження декільком особам.

Після закінчення встановлених строків виплати заробітної плати касир повинен:

- 1) у платіжній відомості проти прізвищ осіб, які не одержали заробітної плати, поставити штамп або зробити відмітку від руки “Депоновано”;
- 2) скласти реєстр депонованих сум;
- 3) в кінці відомості зробити напис про фактично виплачену суму та неодержану суму заробітної плати (оплати праці), звірити ці суми із загальним підсумком по платіжній відомості і підписатися;
- 4) виписати видатковий касовий ордер на фактично виплачену суму, зареєструвати його і записати в касову книгу.

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові касові ордери і замінюючі їх документи повинні бути заповненні бухгалтерією чітко і ясно чорнилом або пастою кулькових ручок або виписані на друкарській чи обчислювальній машині. Ніяких підчисток, помарок або виправлень, навіть і обумовлених, в цих документах не допускається.

Забороняється видача прибуткових і видаткових касових ордерів або змінюючих їх документів на руки особам, які вносять або одержують гроші. Приймання і видача грошей по касових ордерах може проводитися тільки в день їх складання. Постановою Кабінету Міністрів України від 6 червня 2007 р. № 809 з 1 січня 2008 р прибуткові та видаткові касові ордери віднесено до бланків суворого обліку, що посилює контроль за надходженням і витрачанням грошей.

Прибуткові та видаткові касові документи (прибуткові касові ордери, видаткові касові ордери, платіжні відомості) до їх передачі до каси реєструється в Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів. Якщо реєстрація касових ордерів здійснюється за допомогою комп'ютера, то

необхідно формувати і роздруковувати за відповідний день “Вкладний аркуш журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів”.

Видаткові касові ордери, які оформлені на платіжних відомостях на виплату заробітної плати (оплати праці), реєструють після її видачі.

Касові документи, після складання звіту касира та його оброблення в бухгалтерії, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються і переплітаються в окремі папки та зберігаються протягом 36 місяців по закінченні календарного року матеріально відповідальною особою, на яку покладено обов’язок зберігання документів, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні, які передаються під охорону.

Вносити з приміщення, що охороняється, касові документи дозволяється лише в окремих випадках і тільки за письмовим дозволом керівника або головного бухгалтера підприємства. До кінця робочого дня документи мають бути обов’язково повернені. Довідки за касовими документами видаються відповідним органам на їх вимоги у випадках, передбачених чинним законодавством. Вони мають бути підписані керівником і головним бухгалтером.

2.2. Облік касових операцій

Облік наявності та руху готівки в касі ведуть в касовій книзі за встановленою формою. На підприємстві відкривається одна книга для обліку готівки в національній валюті, яка повинна бути пронумерована, прошнурована та опечатана сургучевою (або мастиковою) печаткою. Кількість листів у касовій книзі завіряється підписами керівника і головного бухгалтера підприємства.

Для обліку іноземної валюти ведеться окрема касова книга, в якій відображають наявність і рух готівки у відповідній валюті і в перерахунку по курсу на гривні.

В касовій книзі записи ведуть у двох примірниках через копіювальний папір кульковою ручкою або чорнилом темного кольору. Перші примірники аркушів

залишаються в касовій книзі. Другі примірники аркушів відривні і служать звітом касира. Підчистки і необумовлені виправлення в касовій книзі забороняються. Зроблені виправлення завіряють підписами касир і головний бухгалтер підприємства.

Записи в касову книгу здійснюються касиром після одержання або видачі грошей по кожному касовому ордеру або іншому замінюючому його документу у день їх надходження або видачі. В кінці кожного робочого дня касир підраховує підсумки операцій за день, вираховує залишок грошей в касі на кінець дня і передає в бухгалтерію другий відривний аркуш з прибутковими і видатковими касовими документами під розписку в касовій книзі. Це звіт касира.

При згоді касира та при умові забезпечення повного збереження касових документів касову книгу можна вести в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться касова книга, має забезпечувати візуальне відображення і роздрукування кожної з двох частин аркуша касової книги ("Вкладний аркуш касової книги" та "Звіт касира"), які за формою і змістом мають відтворювати форму та зміст касової книги в паперовій формі.

Контроль за правильністю ведення касової книги покладається на головного бухгалтера підприємства.

У разі відсутності касира (у зв'язку з хворобою тощо) цінності, що перебувають у нього під звітом, перераховують касир, якому вони передаються, у присутності керівника та головного бухгалтера або в присутності комісії, призначеної керівником підприємства. Про результати перерахування і передавання цінностей складають акт за підписами зазначених осіб.

На підприємствах, де штатними розписом не передбачена посада касира, виконання його обов'язків може покладатися відповідно до письмового розпорядження керівника підприємства на бухгалтера чи іншого працівника, з яким укладається договір про повну матеріальну відповідальність.

Синтетичний облік касових операцій, ведуть на рахунку 30 “Каса”. Це активний грошовий рахунок, по дебету якого відображають надходження грошей в касу, а по кредиту - їх вибуття з каси (табл. 2.1).

При журнально-ордерній формі для обліку операцій за рахунком 30 “Каса” використовують журнал № 1, а сільськогосподарські підприємства – журнал-ордер № 1 с.-г.

Облік готівкових операцій в іноземній валюті ведуть в окремій касовій книзі. Операції записують в іноземній валюті та в гривнях за курсом Національного банку України.

У касі підприємства можуть бути не тільки готівка в національній і іноземній валюті, а й інші цінності – цінні папери, акції, облігації, чеки, векселі, депозитні сертифікати, акредитиви, тратти, бланки суворого обліку, марки, дорожні чеки, проїзні документи, золото та інші дорогоцінні метали у вигляді зливків, пластин та монет. При наявності в касі підприємства бланків цінних паперів, бланків суворого обліку, кожний з них має обліковуватися. Для цього використовують форми затверджені наказом Міністерства статистики України від 11 березня 1996 р. № 67 "Про затвердження типових форм первинного обліку бланків суворої звітності", а саме:

Прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності (форма № СЗ-1);

Прибутково-видаткова книга обліку бланків суворої звітності (форма № СЗ-2);

Акт на списання використаних бланків суворої звітності (форма № СЗ-3);

Акт перевірки наявності бланків суворої звітності (форма № СЗ-4);

Картка-довідка про видані й використані бланки суворої звітності (форма № СЗ-5).

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків по обліку касових операцій

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків
------------------------------	-------------------------

	дебет	кредит
Надійшли гроші в касу від реалізації	30 "Каса"	70 "Доходи від реалізації"
Одержано гроші в касу з поточного рахунку	30 "Каса"	31 "Рахунки в банках"
Повернуто гроші в касу підзвітними особами	30 "Каса"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
Оприбутковано надлишки грошей в касі, виявлені інвентаризацією	30 "Каса"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"
Видано з каси заробітну плату	66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	30 "Каса"
Видано з каси під звіт	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	30 "Каса"
Здано з каси на поточний рахунок	31 "Рахунки в банках"	30 "Каса"
Списано за рахунок касира нестачу грошей в касі	375 "Розрахунки за відшкодування завданих збитків"	30 "Каса"
Повернуто касиром нестачу грошових коштів у касу	30 "Каса"	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"

Прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності (форма № СЗ-1) використовується для оприбуткування та видачі бланків суворої звітності. На підставі цих накладних ведуть Прибутково-видаткову книгу обліку бланків суворої звітності (форма № СЗ-2). Вона повинна бути пронумерована, прошнурована, скріплена сургучевою печаткою і завірена підписами керівника підприємства та головного бухгалтера. В книзі відображають надходження і вибуття бланків суворої звітності за їх видами, серіями та номерами.

Списання використаних бланків суворої звітності оформляють актом (форма № СЗ-3), який складає комісія. Перевірка наявності бланків суворої звітності підтверджується актом (форма № СЗ-4). Якщо при перевірці виявлені недостачі, то складають окремий акт. Аналітичний облік виданих і використаних бланків суворої звітності ведуть у картці-довідці (форма № СЗ-5).

В строки, які встановлені керівником підприємства, на кожному підприємстві проводиться раптова ревізія каси з повним перерахунком грошей і перевіркою інших цінностей, що знаходяться в касі. Для здійснення ревізії каси наказом керівника підприємства призначається комісія, яка по результатах ревізії складає акт в двох примірниках. Один з них передається в бухгалтерію підприємства, а другий - матеріально відповідальній особі. При заміні касира акт складають у трьох примірниках (звільненому касиру, прийнятому касиру, бухгалтерії).

Вищестоячі організації при проведенні документальних ревізій на підприємствах проводять ревізію каси і перевіряють дотримання касової дисципліни.

В акціонерних, кооперативних, громадських та інших підприємствах, де це передбачено їх статутом, такі ревізії здійснюють ревізійні комісії.

Перевірки касової дисципліни здійснюють органи Державної податкової адміністрації України, Державної контрольно-ревізійної служби України, Міністерства внутрішніх справ України, аудиторські служби, фінансові органи та установи банків. Перед початком ревізії від касира береться розписка такого змісту: цим засвідчую, що до початку проведення ревізії всі видаткові та прибуткові документи на кошти, здані до бухгалтерії, і всі кошти, що надійшли під мою відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані за видатками.

Комісія перевіряє наявність коштів шляхом перерахування всіх грошей, що знаходяться в касі, цінних паперів, чекових книжок.

При ревізії каси звертається увага на повноту оприбуткування грошей в касу від реалізації, готівки з банку шляхом звірки касових документів з виписками банку. Списання грошей по касі контролюється зіставленням з даними платіжних відомостей та інших видаткових документів.

Контролюючими органами за результатами перевірки підприємства, у разі виявлення порушень складається акт перевірки дотримання порядку ведення операцій з готівкою у трьох примірниках, у якому викладається зміст порушення з відповідним обґрунтуванням. Акт містить висновки про результати перевірки, а

також рекомендації керівнику підприємства щодо усунення виявлених недоліків. Акт підписується службовими особами, які проводили перевірку, а також керівником та головним бухгалтером підприємства (підприємцем). Перший примірник надсилається органам державної податкової служби за місцем державної реєстрації підприємства (підприємця) для вжиття заходів, передбачених чинним законодавством, другий – передається безпосередньо відповідному підприємству (підприємцю), третій примірник залишається в документах контролюючого органу. Якщо порушень не виявлено, то службовими особами, які проводили перевірку, складається довідка, яка підписується службовими особами, які проводили перевірку, а також керівником та головним бухгалтером підприємства (підприємцем). Керівник підприємства або особа, що його заміщує, підприємець, має право під час складання акта перевірки не погодитися з результатами перевірки і надати щодо цього відповідні обгрунтовані зауваження (пояснення) у письмовій формі, які додаються до акта. Результати перевірки дотримання порядку ведення касових операцій, розглядаються керівництвом підприємства (підприємцем), як правило, у триденний строк після її закінчення.

Особлива увага під час перевірки має приділятися встановленню повноти та своєчасності оприбуткування касами підприємств готівкових надходжень. Установи банків під час здійснення вищезазначеного контролю перевіряють правильність оприбуткування готівки, одержаної лише з банківських рахунків. Повнота і своєчасність оприбуткування готівкових коштів, одержаних у результаті здійснення підприємством господарської діяльності (за реалізовану продукцію, продані товари, виконані роботи, надані послуги і від позареалізаційних операцій), перевіряється іншими контролюючими органами.

Перевіркою встановлюють цільове використання готівки, яку підприємство (підприємець) одержує в установі банку. Цільове призначення цих коштів зазначається конкретним підприємством (підприємцем) при заповненні грошового чека встановленої форми і не повинно суперечити чинному законодавству України.

Опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів здійснюється у разі відмови керівника підконтрольної установи виконати письмову вимогу посадової особи органу контрольно-ревізійної служби, що проводить ревізію, провести інвентаризацію основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків. У цьому разі посадова особа складає акт про відмову від інвентаризації та письмово інформує про це керівника контрольної служби, який приймає рішення про необхідність звернення до суду з метою спонукання до проведення інвентаризації. Безпосереднє опечатування здійснюється посадовою особою у присутності не менш як двох понятих та представника підконтрольної установи.

2.3. Облік операцій на поточному рахунку

Для зберігання коштів і здійснення всіх видів банківських операцій юридичним та фізичним особам відкривають в установах банків рахунки, що регулюється Законом України “Про банки і банківську діяльність” від 7 грудня 2000 р. № 2121-III та “Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах”, яка затверджена Постановою Правління Національного банку України від 12 листопада 2003 р. № 492.

Банк - юридична особа, яка має виняткове право на підставі ліцензії Національного банку України здійснювати у сукупності такі операції: залучення у вклади грошових коштів фізичних і юридичних осіб та розміщення зазначених коштів від свого імені, на власних умовах та на власний ризик, відкриття і ведення банківських рахунків фізичних та юридичних осіб.

Банківські рахунки – це рахунки, на яких обліковуються власні кошти, вимоги та зобов'язання банку стосовно його клієнтів і контрагентів та які дають можливість здійснювати переказ коштів за допомогою банківських платіжних інструментів.

Суб'єкт господарювання самостійно обирає банк для відкриття рахунку. Взаємовідносини між комерційними банками та їх клієнтами ґрунтуються на договірних засадах і здійснюються на платній основі. У договорі передбачаються взаємні зобов'язання щодо користування вільними коштами клієнта, здійснення розрахункових операцій, касового обслуговування, транспортного обслуговування, перевезення готівки. Плата за кожний вид розрахунково-касового обслуговування встановлюється окремо.

Банки мають право відкривати своїм клієнтам вкладні (депозитні), поточні та кореспондентські рахунки.

Вкладний (депозитний) рахунок - рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей, що передаються клієнтом банку в управління на встановлений строк та під визначений процент (дохід) відповідно до умов договору.

Поточний рахунок - рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору та вимог законодавства України.

Кореспондентський рахунок - рахунок, що відкривається одним банком іншому банку для здійснення міжбанківських переказів.

Особливості режимів функціонування вкладних (депозитних), поточних та кореспондентських рахунків визначаються нормативно-правовими актами Національного банку України та договорами, що укладаються клієнтами та обслуговуючими їх банками.

Фінансові установи відкривають рахунки платникам податків і зборів (обов'язкових платежів) лише за умови пред'явлення ними документа, що підтверджує взяття їх на облік в органі державної податкової служби.

Повідомлення про відкриття рахунків у фінансових установах платник податків і зборів (обов'язкових платежів) - юридична особа чи фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності подає особисто або надсилає на адресу відповідного органу державної податкової служби, в якому він обліковується як

платник податків і зборів (обов'язкових платежів), з повідомленням про вручення.

Фінансові установи починають видаткові операції за рахунком платника податків з дати отримання фінансовою установою документально підтвердженого повідомлення органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби.

Комерційні банки встановлюють плату за касове обслуговування клієнтів у розмірі, передбаченому договором. Видачу готівки для виплати пенсій через підприємства зв'язку та для касового обслуговування бюджетних установ комерційні банки здійснюють безкоштовно.

Стосунки клієнтів з банками здійснюються на підставі двохсторонніх угод, які укладаються в письмовій формі і регулюються нормативними актами Національного банку України, які є обов'язковим для юридичних і фізичних осіб.

Банки відкривають рахунки зареєстрованим у встановленому порядку фізичним та юридичним особам - суб'єктам підприємницької діяльності, філіям, представництвам, відділенням та іншим відокремленим підрозділам підприємств, у тому числі структурним підрозділам, виділеним у процесі приватизації.

Рахунки для зберігання грошових коштів і здійснення усіх видів банківських операцій відкриваються у будь-яких банках України за вибором клієнта і за згодою банків. Для відкриття юридичній особі поточного рахунку потрібно подати такі документи:

заяву про відкриття поточного рахунку. Заяву підписують керівник і головний бухгалтер юридичної особи. Якщо в штатному розписі немає посади головного бухгалтера або іншої особи, на яку покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та звітності, то заяву підписує лише керівник;

копію свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи в органі виконавчої влади, іншому органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію, засвідчену нотаріально або органом, який видав свідоцтво про державну реєстрацію. У разі відкриття поточних рахунків юридичним особам, які утримуються за рахунок бюджетів, цей документ не вимагається;

копію належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту/ засновницького договору/ установчого акта/ положення), засвідчену органом, який здійснив реєстрацію, або нотаріально.

копію довідки про внесення юридичної особи до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену органом, що видав довідку, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку;

копію документа, що підтверджує взяття юридичної особи на облік в органі державної податкової служби, засвідчену органом, що видав документ, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку;

картку із зразками підписів і відбитка печатки, засвідчену нотаріально або організацією, якій клієнт адміністративно підпорядкований, в установленому порядку. До картки включаються зразки підписів осіб, яким відповідно до законодавства України або установчих документів юридичної особи надано право розпорядження рахунком та підписання розрахункових документів;

копію документа, що підтверджує реєстрацію юридичної особи у відповідному органі Пенсійного фонду України, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку;

копію страхового свідоцтва, що підтверджує реєстрацію юридичної особи у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України як платника страхових внесків, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально чи підписом уповноваженого працівника банку.

За поточними рахунками, що відкриваються банками суб'єктам господарювання в національній валюті, здійснюються всі види розрахунково-касових операцій відповідно до умов договору та вимог законодавства України.

Поточний рахунок в іноземній валюті відкривається суб'єкту господарювання для зберігання грошей і проведення розрахунків у межах законодавства України в безготівковій та готівковій іноземній валюті для здійснення поточних операцій, визначених законодавством України, та для

зарахування, використання і погашення кредитів (позик, фінансової допомоги) в іноземній валюті.

Для фізичних осіб-підприємців, банки також відкривають поточні рахунки.

Банки відкривають клієнтам карткові рахунки. *Картковий рахунок* - це банківський рахунок, розпорядження яким може здійснюватися за допомогою банківських платіжних карток. Для відкриття карткових рахунків клієнти подають документи, які передбачені для відкриття поточних рахунків.

Для проведення безготівкових розрахунків фізичними особами між собою та з юридичними особами відкриваються розрахункові рахунки громадян. Для відкриття рахунку громадянин подає установі банку заяву, картку із зразком підпису, який надається в присутності працівника банку та засвідчується цим працівником і головним бухгалтером банку. Пред'являється також паспорт або документ, що його замінює. Між громадянином і банком укладається договір на відкриття та обслуговування рахунку. У договорі вказується ідентифікаційний номер фізичної особи - платника податку. Без номера банк не проводить операції для фізичних осіб.

Відкриття рахунків реєструється в установі банку в спеціальній книзі, де їм присвоюються відповідні номери.

Усі юридичні особи незалежно від форм власності та їх відокремлені підрозділи у банк подають картку із зразками підписів і відбитка печатки у двох примірниках. У картку включаються зразки підписів осіб, яким відповідно до законодавства України та установчих документів юридичної особи надано право розпорядження рахунком і підписування розрахункових документів.

Право першого підпису належить першому керівнику юридичної особи, якій відкривається рахунок, а також іншим уповноваженим на це особам.

Право другого підпису належить головному бухгалтеру, а якщо немає такої посади - особі, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку та звітності, а також іншим уповноваженим на це особам.

Особи, які мають право першого та другого підпису, зазначаються в картці під час її складання.

Право першого підпису не може бути надано головному бухгалтеру та іншим особам, які мають право другого підпису.

Право другого підпису не може бути надано особам, які користуються правом першого підпису.

За рахунками юридичних осіб і їх відокремлених підрозділів, у штатному розписі яких немає осіб, яким може бути надане право другого підпису, до банку подається картка із зразками підписів осіб, яким належить право першого підпису. У цьому разі під час складання картки в графі, що призначена для зазначення посад осіб, які мають право другого підпису, робиться напис про те, що в штатному розписі немає таких осіб.

У картку, подану юридичною особою або відокремленим підрозділом, обов'язково включається зразок відбитка печатки, який має містити ідентифікаційний код юридичної особи або відокремленого підрозділу - власника рахунку.

У разі заміни або доповнення хоча б одного з підписів подається нова картка із зразками підписів усіх осіб, які мають право першого або другого підпису, засвідчена в установленому порядку.

Рахунки закриваються в установах банків в таких випадках:

на підставі заяви клієнта;

на підставі рішення органу, на який законом покладено функції щодо ліквідації або реорганізації юридичної особи;

на підставі відповідного рішення суду або господарського суду про ліквідацію суб'єкта господарювання;

у разі смерті власника рахунку - фізичної особи (за зверненням до банку спадкоємців);

на інших підставах, передбачених законодавством України або договором між банком і клієнтом.

Банк може відмовитися від умов договору банківського рахунку та закрити поточний рахунок клієнта, якщо операції за цим рахунком не здійснюються

протягом трьох років поспіль і на цьому рахунку немає залишку коштів або на інших умовах, передбачених договором між банком і клієнтом.

Під час реорганізації юридичної особи (злиття, приєднання, поділу, перетворення), зміни її назви, а також у разі проведення перереєстрації юридичної особи-підприємця поточний рахунок закривається. Для відкриття нового поточного рахунку подаються документи, передбачені Інструкцією.

При ліквідації юридичної особи для проведення ліквідаційної процедури використовується один поточний рахунок юридичної особи, що ліквідується, визначений ліквідатором (ліквідаційною комісією).

Закриття поточного рахунку за бажанням клієнта здійснюється на підставі його заяви про закриття рахунку.

За наявності коштів на рахунку банк здійснює завершальні операції за рахунком (з виконання платіжних вимог на примусове списання (стягнення) коштів, виплати коштів готівкою, перерахування залишку коштів на підставі платіжного доручення на інший рахунок клієнта, зазначений у заяві, тощо). Датою закриття рахунку вважається наступний після проведення останньої операції за цим рахунком день.

Якщо на рахунку власника немає залишку коштів, а заява подана в операційний час банку, то датою закриття рахунку є день отримання банком цієї заяви.

Вкладні (депозитні) рахунки клієнтів у разі залучення строкових вкладів закриваються після закінчення строку дії договору банківського вкладу та повернення коштів вкладнику. У разі залучення вкладу на умовах його видачі на першу вимогу вкладний (депозитний) рахунок закривається після повернення коштів вкладнику.

Для дострокового розірвання дії договору банківського вкладу або повернення частини вкладу за бажанням вкладника - фізичної особи вкладник зобов'язаний повідомити про це банк шляхом подання заяви.

У разі закриття поточного або вкладного (депозитного) рахунку суб'єкта господарювання банк протягом трьох робочих днів з дня закриття рахунку

(включаючи день закриття рахунку) повідомляє про це відповідний орган державної податкової служби.

На поточний рахунок надходять гроші за продану продукцію, виконані роботи і послуги на сторону, позички банку, гроші з каси підприємства тощо. З поточного рахунку здійснюються платежі постачальникам і підрядчикам за одержані матеріальні цінності, виконані роботи і послуги, по зобов'язаннях перед бюджетом, погашення банківських позик, перерахування органам соціального страхування, видача готівки в касу тощо.

Облік операцій за рахунками 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти” ведуть в журналі № 1, а сільськогосподарські підприємства – в журналі-ордері № 2 с.-г.

Списання грошей з поточного рахунку і їх надходження на рахунок проводиться по таких документах: платіжні доручення, платіжні вимоги - доручення, заяви на акредитив, платіжні картки, чеки, меморіальні ордери та інші.

В процесі оплати документів працівник банку перевіряє наявність грошей на рахунку, справжність поданих документів і правильність їх складання (тотожність підписів і відтиску печатки на документах поданим зразкам), дотримання строку дії документа, законність операції.

Установи банку несуть відповідальність за дотримання правил здійснення розрахункових операцій по рахунках їх клієнтів.

За неперерахування або невчасне перерахування податків їх клієнтів до бюджету відповідальність несе банк. Причому відповідальність подвійна: з одного боку перед отримувачем коштів – у вигляді санкцій за несплату або невчасну сплату податків покладаються на банк, а також перед клієнтом банку.

При перерахуванні коштів на другому примірнику платіжного доручення (або іншого документа, що підтверджує перерахування грошей) банк проставляє штамп з підписом відповідального працівника банку і відразу віддає копію платіжного доручення платнику. Платіжне доручення із штампом банку і підписом є підтвердженням, що платник перерахував гроші.

Може бути помилкове перерахування коштів підприємством, що трапляється через помилки бухгалтера або керівника, які у платіжних документах

неправильно написали реквізити одержувача, у зв'язку зі зміною номерів поточних рахунків різних установ і організацій тощо. В такому разі потрібно надіслати листа на ім'я керівника одержувача, з проханням повернути помилково зараховані суми. Лист пишеться на фірменому бланку організації приблизно за такою формою.

Підприємства незалежно від форм власності мають повертати у п'ятиденний строк платникам помилково перераховані на їх рахунки кошти. При виявленні фактів такого порушення з керівника підприємства і головного бухгалтера стягується до Державного бюджету України штраф.

Якщо власник рахунку не повернув у зазначений термін помилково одержані кошти, то їх повернення має здійснюватись у загальному претензійно-позовному порядку.

У встановлені строки (за погодженням з власниками рахунків, як правило, щодня) установи банку передають клієнтам виписки (копії) особових рахунків з додатком копій документів, що послужили підставою для списання або зарахування грошей. За домовленістю з клієнтами виписки можуть висилатися поштою.

Виписки із рахунку завіряються штампом установи банку та підписом відповідального виконавця. Виписки, складені на електронних обчислювальних машинах, штампом не завіряються.

Виписки із рахунків і додатки до них видаються клієнтам, як правило, шляхом вкладення їх в абонентні ящики, які пронумеровані і закриваються на ключ. Вони встановлюються в приміщенні банку в зручному для користування місці. Працівники банку розкладають виписки разом з додатками у відповідні ящики, а представники клієнтів виймають їх із ящиків у зручний для себе час. Виписки з рахунків можуть видаватися клієнтам безпосередньо працівниками банку.

У виписці вказується номер рахунку згідно шифру банку, дата попередньої виписки і її вхідний залишок, дата, номер документа, на підставі якого зроблено запис, номер кореспондуючого рахунку (по шифру

банка). Розшифровку сум по виписці банку робить бухгалтер підприємства, ґрунтуючись на доданих документах. Це можна робити безпосередньо на виписці або на окремому аркуші.

Облік коштів на поточному рахунку ведуть в бухгалтерії господарства на рахунку 31 “Рахунки в банках”. Це активний рахунок, по дебету якого відображають наявність та надходження коштів, а по кредиту - їх вибуття (табл. 2.2).

Підставою для запису по рахунку 31 служать виписки банку. Показані в них суми розшифровують по доданих документах. При цьому слід пам’ятати, що коли у виписці обіги по кредиту рахунку, то в господарстві відображають по дебету рахунку 31, тобто надходження грошей, а обіги виписки по дебету рахунку - на підприємстві по кредиту рахунку 31, тобто списання грошей. Це відбувається тому, що рахунок 31 в господарстві активний. На ньому обліковують кошти господарства. В той же час в банку це пасивний рахунок, на якому обліковують джерела засобів. Банк, звичайно, складає виписку відповідно до свого балансу, тому в господарстві потрібно робити протилежні записи, тобто, суми виписки по кредиту рахунку означають надходження грошей і відображаються в господарстві по дебету рахунку 31, а суми виписки по дебету - списання коштів.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків по обліку операцій на поточному рахунку

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Надійшло на поточний рахунок:		
з каси підприємства	31 “Рахунки в банках”	30 “Каса”
повернуто залишки невикористаних акредитивів та лімітованих чекових книжок	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”
кошти в дорозі	31 “Рахунки в банках”	33 “Інші кошти”
повернення займів, раніше вкладених в порядку короткострокових фінансових інвестицій	31 “Рахунки в банках”	35 “Поточні фінансові інвестиції”
від покупців	31 “Рахунки в банках”	36 “Розрахунки з покупцями та

		замовниками”
від різних підприємств	31 “Рахунки в банках”	18 “Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”
від продажу вилучених акцій	31 “Рахунки в банках”	45 “Вилучений капітал”
зайво сплачені суми постачальникам	31 “Рахунки в банках”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
повернуто зайво сплачені податки	31 “Рахунки в банках”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
від фондів соціального страхування	31 “Рахунки в банках”	65 “Розрахунки за страхуванням”
від реалізації (покупець оплатив у банк готівкою)	31 “Рахунки в банках”	70 “Доходи від реалізації”, 71 “Інший операційний дохід”
Одержані пені, штрафи, неустойки	31 “Рахунки в банках”	715 “Одержані штрафи, пені, неустойки”
дивіденди, проценти за збереження грошей, по цінних паперах	31 “Рахунки в банках”	731 “Дивіденди одержані”, 732 “Відсотки одержані”
суми вкладів від засновників, що раніше підписалися на акції	31 “Рахунки в банках”	46 “Неоплачений капітал”
доходи майбутніх періодів (орендна плата, комунальні послуги тощо)	31 “Рахунки в банках”	69 “Доходи майбутніх періодів”, 71 “Інший операційний дохід”
безповоротно одержані активи	31 “Рахунки в банках”	745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”
одержані кредити банків	31 “Рахунки в банках”	60 “Короткострокові позики”
кошти цільового фінансування та цільових надходжень	31 “Рахунки в банках”	48 “Цільове фінансування і цільові надходження”
Вибуло з поточного рахунку:		
в касу підприємства готівка	30 “Каса”	31 “Рахунки в банках”
оплачено за придбану валюту	312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”

відкриті акредитиви, одержані лімітовані чекові книжки	313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”
придбані грошові документи (путівки, марки), викуплені в акціонерів власні акції	33 “Інші кошти”	31 “Рахунки в банках”
повернуто заборгованість перед власниками облігацій	52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями”	31 “Рахунки в банках”
повернуто зворотну фінансову допомогу	55 “Інші довгострокові зобов’язання”	31 “Рахунки в банках”
оплачено постачальникам і підрядникам	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 “Рахунки в банках”
погашена заборгованість (переплата) перед покупцями	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	31 “Рахунки в банках”
Оплачені облігації та векселі	52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями”, 62 “Короткострокові векселі видані”	31 “Рахунки в банках”
оплачені податки в бюджет	64 “Розрахунки за податками й платежами”	31 “Рахунки в банках”
оплачені збори в Пенсійний фонд та фонди соціального страхування	65 “Розрахунки за страхуванням”	31 “Рахунки в банках”
перераховано засновникам дивіденди	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”	31 “Рахунки в банках”
сплачено іншим кредиторам	68 “Розрахунки за іншими операціями”	31 “Рахунки в банках”
сплачені пені, штрафи, неустойки	948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”	31 “Рахунки в банках”
погашені кредити банків	60 “Короткострокові позики”, 50 “Довгострокові позики”	31 “Рахунки в банках”
плата за банківське обслуговування	92 “Адміністративні витрати”	31 “Рахунки в банках”
сплата відсотків за кредит	95 “Фінансові витрати”	31 “Рахунки в банках”

При виявленні помилок у виписці бухгалтер повинен повідомити в банк для внесення виправлень. Виписка банку є підставою для записів у бухгалтерських регістрах по рахунку 31 «Рахунки в банках» і є аналітичним обліком по рахунку 31.

Помилково зараховану суму на поточний рахунок відображають по дебету рахунку 31 і кредиту субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». При виправленні помилки роблять зворотний запис: дебет рахунку 37 і кредит рахунку 31. Аналогічно відображають помилково списані суми: дебет рахунку 37 і кредит рахунку 31 – помилково списані суми; дебет рахунку 31 і кредит рахунку 37 – відновлення помилково списаних сум.

2.4. Облік операцій в іноземній валюті

Валюта України - грошові знаки у вигляді банкнот, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України. Іноземна валюта - іноземні грошові знаки у вигляді банкнот, монет, казначейських білетів, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу.

Уповноважений банк - будь-який комерційний банк, офіційно зареєстрований на території України, що має ліцензію Національного банку на здійснення валютних операцій, а також здійснює валютний контроль за операціями своїх клієнтів.

Для розрахунків при здійсненні поточних операцій в установах банків підприємства можуть відкривати валютні рахунки. Через валютні рахунки здійснюються розрахунки між юридичними особами при зовнішньоекономічній діяльності, операції на міжбанківському валютному ринку України, оплата товарів з використанням пластикових карток та чеків, купівля та продаж іноземної готівкової валюти за готівкові гривні через мережу обміну валюти, купівля за готівку вільно конвертованої валюти, чеків міжнародних платіжних систем, виплата готівкової іноземної валюти за переказами з-за кордону.

Постановою Правління Національного банку України від 30 червня 2007 р. № 200 затверджено “Правила використання готівкової іноземної валюти на території України”, які зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18 червня 2007 р. за № 656/13923 (далі “Правила”). Правила встановлюють порядок та умови використання готівкової іноземної валюти резидентами і нерезидентами в Україні.

Для забезпечення витрат на відрядження працівників за кордон, а також на представницькі витрати уповноважений банк здійснює видачу готівкової іноземної валюти з поточного рахунку юридичної особи - резидента або іноземного представництва на підставі заяви на видачу готівки, доручення повноважному представнику на отримання іноземної валюти в касі уповноваженого банку та листа-розрахунку, який містить такі дані:

прізвище, ім'я та по батькові (за наявності) осіб, які виїжджають за кордон;
розрахунок витрат.

Уповноважений банк залишає в касових документах документи, на підставі яких здійснюється видача з поточного рахунку готівкової іноземної валюти. Юридичні особи - резиденти та іноземні представництва мають право використовувати з поточного рахунку іноземну валюту для придбання дорожніх чеків на суму, що відповідає витратам на відрядження і представницьким витратам, на підставі заяви на видачу дорожніх чеків, оформленої у довільній формі.

Одному працівнику може бути видано іноземну валюту готівкою та/або дорожні чеки на загальну суму, що не перевищує норм вивезення іноземної валюти, установлених нормативно-правовими актами Національного банку, що регулюють переміщення іноземної валюти через митний кордон України. Уповноважений банк під час видачі з каси готівкової іноземної валюти та/або дорожніх чеків видає юридичній особі-резиденту або іноземному представництву довідки на вивезення відповідно до вимог нормативно-правових актів про переміщення валюти. Відшкодування працівнику-резиденту, який перебував у відрядженні за кордоном, витрат власних коштів в іноземній валюті здійснюється

відповідно до законодавства України у валюті України за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком на день виплати зазначених коштів, а працівнику-нерезиденту, на його бажання, - як в іноземній валюті, так і у валюті України.

Правилами врегульовані також інші випадки використання готівкової іноземної валюти з поточних рахунків, а саме:

- юридичними особами-резидентами та іноземними представництвами, що мають власні транспортні засоби (орендують, фрахтують) для забезпечення експлуатаційних витрат, пов'язаних з обслуговуванням транспортних засобів за кордоном;

- морськими агентами з метою виконання зобов'язань перед нерезидентами;
- юридичними особами-резидентами та іноземними представництвами для оплати праці, виплати премій і призів працівникам-нерезидентам, які працюють в Україні за контрактом;

- адвокатськими компаніями та іншими юридичними особами-резидентами для виплат фізичним особам коштів, які отримані з-за кордону за дорученням цих фізичних осіб тощо.

Фізичні особи-нерезиденти, а також повноважні представники юридичних осіб-нерезидентів - суб'єктів підприємницької діяльності можуть використовувати на територіях митниць готівкову іноземну валюту як засіб платежу в разі:

- а) сплати мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), митних зборів та фінансових санкцій відповідно до митного законодавства України;

- б) сплати дорожніх зборів і оформлення перевезень негабаритних, великовагових і небезпечних вантажів;

- в) сплати платежів за охорону та супроводження підакцизних і транзитних товарів митними органами;

- г) сплати консульських зборів для відкриття віз на в'їзд в Україну;

- г) оплати послуг, наданих прикордонними санітарно-карантинними, ветеринарними, фітосанітарними та іншими службами контролю;

д) оплати послуг з обов'язкового медичного страхування та обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів;

е) оплати товарів і послуг у зоні, що звільнена від сплати мита та податків. Фізичні особи-резиденти можуть використовувати на території України готівкову іноземну валюту як засіб платежу для сплати мита, інших податків і зборів, за охорону і супроводження транзитних товарів митними органами, за товари і послуги у зоні, що звільнена від сплати мита та податків.

Резиденти - суб'єкти підприємницької діяльності можуть використовувати готівкову іноземну валюту як засіб платежу під час здійснення торгівлі та надання послуг за межами України:

- на транспортних засобах, що їм належать, у разі здійснення міжнародних пасажирських перевезень;

- на міжнародних виставках (ярмарках), що проходять за кордоном, у разі реалізації товарів.

Готівкова іноземна валюта, що ввозиться в Україну на транспортних засобах через повноважних представників та/або яку одержано за продані товари, підлягає обов'язковому декларуванню на митниці і надалі зарахуванню на поточний рахунок в іноземній валюті резидента - суб'єкта підприємницької діяльності (через розподільчий рахунок). Уповноважений банк зараховує готівкову іноземну валюту на поточний рахунок в іноземній валюті резидента - суб'єкта підприємницької діяльності на підставі:

- оригіналу митної декларації;

- документів, які підтверджують участь резидента в міжнародних виставках (ярмарках), що проходили за кордоном, у разі зарахування коштів, які отримані за реалізований товар.

У митній декларації робиться відмітка уповноваженого банку про суму та дату зарахування готівкової іноземної валюти.

Невикористаний залишок готівкової іноземної валюти, що була отримана юридичною особою - резидентом або іноземним представництвом з поточного

рахунку в іноземній валюті для забезпечення витрат на відрядження працівників за кордон та/або на експлуатаційні витрати, пов'язані з обслуговуванням транспортних засобів за кордоном, підлягає зарахуванню безпосередньо на поточний рахунок в іноземній валюті юридичної особи-резидента або іноземного представництва в уповноваженому банку України протягом п'яти банківських днів з часу його оприбуткування до каси юридичної особи - резидента або іноземного представництва. Уповноважений банк може приймати від повноваженого представника нерезидента - суб'єкта підприємницької діяльності в касу готівкову вільно конвертовану іноземну валюту в сумі, що не перевищує 10 000 доларів США, або еквівалент цієї суми в іншій вільно конвертованій іноземній валюті за наявності таких документів:

- експортного договору резидента - суб'єкта підприємницької діяльності;

- оригіналу митної декларації або довідки про зняття повноважним представником нерезидента - суб'єкта підприємницької діяльності готівкової іноземної валюти з картрахунку нерезидента - суб'єкта підприємницької діяльності за допомогою корпоративної платіжної картки через уповноважений банк;

- документа, що підтверджує повноваження, надані представнику нерезидента - суб'єкта підприємницької діяльності, на оплату договору готівковою вільно конвертованою іноземною валютою;

- копії сторінок паспортного документа повноважного представника нерезидента - суб'єкта підприємницької діяльності.

Уповноважений банк установлює ліміт залишків іноземної валюти в касі суб'єктів підприємницької діяльності. Понадлімітні залишки готівкової іноземної валюти підлягають повній інкасації до уповноваженого банку і зарахуванню на поточний рахунок в іноземній валюті.

Готівкова іноземна валюта, що отримана з власних поточних рахунків в іноземній валюті, відкритих в уповноважених банках, використовується виключно на цілі, на які вона отримана.

Облік іноземної валюти, яка знаходиться на рахунках в установах банків ведеться підприємствами на активному грошовому рахунку 31 “Рахунки в банках”. До нього відкривають такі субрахунки:

- 311 “Поточні рахунки в національній валюті”;
- 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”;
- 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”;
- 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”.

Як бачимо, для обліку іноземної валюти тут передбачено два субрахунки: 312 і 314.

Готівку в іноземній валюті обліковують на рахунку 30 “Каса”. До нього також є окремий субрахунок 302 “Каса в іноземній валюті”.

При наявності на підприємстві лише національної валюти використовують тільки субрахунок 301 “Каса у національній валюті”, а якщо є іноземна валюта, то і субрахунок 302.

Господарські операції з майном та зобов’язаннями, виражені в іноземній валюті, для відображення у бухгалтерському обліку підлягають перерахунку в грошову одиницю України за курсом Національного банку України. Вказаний перерахунок проводиться на дату здійснення операцій в іноземній валюті.

Перерахунок готівки, коштів в установах банків та у дорозі, грошових і платіжних документів, цінних паперів, коштів у розрахунках (включаючи за зобов’язаннями та позики) з юридичними та фізичними особами, а також залишок цільового фінансування з бюджету в іноземній валюті проводиться на дату здійснення операції в іноземній валюті, а також на дату складання бухгалтерської звітності.

Різниця між оцінкою активів і пасивів в українській валюті і вартістю їх в іноземній валюті вважається курсовою різницею. Її відображають у тому звітному періоді, до якого відноситься дата розрахунку або за який складається бухгалтерська звітність.

Операції в іноземній валюті відображаються у відповідній валюті та в українських гривнях. Для переведення іноземної валюти у гривні

використовується валютний курс.

Валютний курс – встановлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни. Він визначається на підставі результатів торгів валютними цінностями на Міжбанківському валютному ринку.

Визначення валютного курсу називається котируванням валют. Котирування валют може встановлюватись прямим і непрямим методами.

Прямий метод – іноземна валюта приймається за одиницю, в якій виражається визначена кількість одиниць національної валюти.

Непрямий метод – за одиницю приймається національна валюта, в якій відображається визначена кількість одиниць іноземної валюти.

Наприклад, співвідношення валют: 1 дол. США дорівнює 5,1 грн визначено за прямим методом. Курс валют за яким 1 грн дорівнює 0,20 дол. США встановлений за непрямим методом.

Валютний курс використовується при здійсненні безготівкових і готівкових операцій з іноземною валютою. Вони перераховуються у гривні по валютному курсу на дату здійснення операції. Якщо валютний курс змінюється, виникають курсові різниці.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та звітності інформації про операції в іноземних валютах визначені П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”.

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та

одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу.

На кожному даті балансу:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу;

б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції;

в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення розрахунків та на дату балансу.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів (витрат).

Курсові різниці, які виникають щодо фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України, відображаються в балансі у складі іншого додаткового капіталу. Від'ємна сума курсової різниці вираховується із суми іншого додаткового капіталу.

Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи

і зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. Монетарні статті – це гроші, їх еквіваленти, дебіторська та кредиторська заборгованість, яка буде погашатися грошовими коштами.

Немонетарні статті – статті інші ніж монетарні. До немонетарних статей відносяться основні засоби, нематеріальні активи, запаси, бартерні зобов'язання.

Курсові різниці на дату здійснення розрахунків та на дату балансу відображаються по монетарних статтях (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Облік курсових різниць

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Курсові різниці, які виникли в результаті перерахунку залишку грошових коштів у іноземній валюті в касі та на рахунках в банках:		
а) збільшення валютного курсу	302 “Каса в іноземній валюті”, 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”	714 “Дохід від операційної курсової різниці”
б) зменшення валютного курсу	945 “Втрати від операційної курсової різниці”	302 “Каса в іноземній валюті”, 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”
Курсові різниці, які виникли в результаті перерахунку дебіторської заборгованості по операційній діяльності:		
а) збільшення валютного курсу	362 “Розрахунки з іноземними покупцями”	714 “Дохід від операційної курсової різниці”
б) зменшення валютного курсу	945 “Втрати від операційної курсової різниці”	362 “Розрахунки з іноземними покупцями”
Курсові різниці, які виникли в результаті перерахунку кредиторської заборгованості по операційній діяльності:		
а) збільшення валютного курсу	945 “Втрати від операційної курсової різниці”	632 “Розрахунки з іноземними постачальниками”
б) зменшення валютного курсу	632 “Розрахунки з іноземними постачальниками”	714 “Дохід від операційної курсової різниці”

Курсові різниці, які виникли в результаті перерахунку дебіторської заборгованості по інвестиційній і фінансовій діяльності:		
а) збільшення валютного курсу	362 “Розрахунки з іноземними покупцями”	744 “Дохід від не-операційної курсової різниці”
б) зменшення валютного курсу	974 “Втрати від не-операційних курсових різниць”	362 “Розрахунки з іноземними покупцями”
Курсові різниці, які виникли в результаті перерахунку кредиторської заборгованості по інвестиційній і фінансовій діяльності:		
а) збільшення валютного курсу	974 “Втрати від не-операційних курсових різниць”	632 “Розрахунки з іноземними постачальниками”
б) зменшення валютного курсу	632 “Розрахунки з іноземними постачальниками”	744 “Дохід від не-операційної курсової різниці”

Приклад. Підприємство купило автомобіль за 10000 доларів США. Курс національного банку становив 5 грн за 1 долар США. Цей автомобіль потрібно оприбуткувати в еквівалентній сумі 50000 грн ($10000 \times 5 = 50000$) і заплатити постачальнику 10000 доларів США, що в перерахунку становить 50000 грн. Якщо ця сума буде оплачена через місяць, коли курс гривні до долара США став 5,10 грн, то потрібно відобразити курсову різницю в сумі 1000 грн $[(5,10 - 5,0) \times 10000 = 1000]$, яку віднести на інші витрати операційної діяльності в дебет субрахунку 945 “Втрати від операційної курсової різниці”. Але вартість автомобіля на рахунку 10 “Основні засоби” так і залишиться в сумі 50000 грн, тобто немонетарна стаття не зміниться.

Позитивні курсові різниці (ріст курсу іноземних валют) відображають по дебету рахунків 30 і 31 і кредиту субрахунку 714 “Дохід від операційної курсової різниці”, а негативні (зниження курсу іноземних валют) - по дебету субрахунку 945 “Втрати від операційної курсової різниці” і кредиту рахунків 30 або 31. Обороти по субрахунках 714 і 945 переносять на рахунок 79 “Фінансові результати”: дебет рахунку 79 і кредит субрахунку 945 - списання втрат від операційної курсової різниці; дебет субрахунку 714 і кредит рахунку 79 - списання доходу від операційної курсової різниці.

Підприємства, які здійснюють операції з торгівлі (обміну) готівковою валютою, вартість придбаної іноземної валюти у сумі еквівалента, обрахованого в гривнях за курсом Національного банку України на дату здійснення операцій, оприбутковують по дебету рахунку 30 “Каса” субрахунок 302 “Каса в іноземній валюті” в кореспонденції з кредитом субрахунку 711 “Дохід від реалізації іноземної валюти”. Фактично сплачену суму за іноземну валюту відображають по дебету субрахунку 942 “Собівартість реалізованої іноземної валюти” і кредиту субрахунку 301 “Каса у національній валюті”. Залишки по субрахунках 711 і 942 переносять на фінансові результати - субрахунок 792 “Результат фінансових операцій”.

Продаж готівкової іноземної валюти відображають так: а) дебет субрахунку 301, кредит субрахунку 711 на суму одержаної готівки в українській валюті; б) дебет субрахунку 942, кредит субрахунку 302 - списання проданої готівкової іноземної валюти на реалізацію. Залишки по субрахунках 711 і 942 переносять на субрахунок 792.

Таблиця 2.4

Облік купівлі іноземної валюти

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
Перераховано уповноваженому банку для купівлі доларів США	333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	5800
Перераховано збір до пенсійного фонду	333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	57
Зараховано валюту за курсом НБУ	312 “Поточні рахунки в національній валюті”	333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”	$\frac{1000 \text{ дол. США}}{5500 \text{ грн}}$
Оплачено збір до пенсійного фонду	651 “За пенсійним забезпеченням”	333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”	57
Нараховано збір до	92 “Адмініс-	651 “За пен-	57

пенсійного фонду	тративні витрати”	сійним забезпеченням”	
Нараховано комісійну винагорода банку за купівлю валюти	92 “Адміністративні витрати”	333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”	30
Повернуті зайво перераховані кошти	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”	70
Різниця між витратами і еквівалентом придбаної іноземної валюти (5800 - 5500 + 57 - 57 -30 - 70)	92 “Адміністративні витрати”	333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”	200
Списано адміністративні витрати	791 “Результат операційної діяльності”	92 “Адміністративні витрати”	287

Валютні кошти, перераховані для продажу, у сумі, обрахованій за курсом Національного банку України на дату здійснення операції, відображають по дебету субрахунку 942 та кредиту субрахунку 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”. Суму одержану від продажу безготівкової іноземної валюти записують по дебету субрахунку 311 і кредиту субрахунку 711.

Порядок обліку купівлі безготівкової іноземної валюти покажемо на прикладах.

Приклад. Для купівлі 1000 дол. США перераховано уповноваженому банку 5800 грн (див. табл. 2.4). Курс купівлі становив 5,7 грн за 1 дол. США. Курс НБУ на дату зарахування валюти на рахунок 5,5 грн за 1 дол. США.

Витрати, пов’язані з купівлею валюти:

Комісійна винагорода банку 30 грн.

Збір до пенсійного фонду – $(1000 \times 5,7 \times 1 \%) = 57$ грн.

Продаж валюти належить до іншої операційної діяльності. П(С)БО 16 “Витрати” передбачає, що собівартість реалізованої іноземної валюти визначається шляхом перерахунку в грошову одиницю України за курсом НБУ на дату продажу, плюс витрати, пов’язані з продажем іноземної валюти.

При продажу іноземної валюти в податковому обліку виникають валовий дохід і валові витрати. Згідно Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (п.7.3.5.) валовий дохід збільшується на отриману суму гривень від покупця за продану іноземну валюту, а до складу валових витрат включається сума балансової вартості валюти, що продається (табл. 2.5).

Приклад. Продано валюту в сумі 1000 дол. США. Курс НБУ на дату перерахунку валюти 5,5 грн за 1 дол. США, а на дату продажу 5,55 грн.

Курс продажу 5,6 грн за 1 дол. США.

Комісійна винагорода банку 30 грн.

З метою оподаткування будь-яка іноземна валюта або заборгованість в іноземній валюті, що перебували на обліку платника податку на кінець звітного періоду, перераховуються у гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на останній робочий день звітного періоду (пункт 7.3.6 закону).

В регістрах бухгалтерського обліку записи операцій, пов’язаних з іноземною валютою, роблять в іноземній валюті та у грошовій одиниці України.

Таблиця 2.5

Облік продажу іноземної валюти

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	

Списано долари США для продажу (курс НБУ на дату списання 5,5 грн за 1 дол. США)	334 “Грошові кошти в дорозі іноземній валюті”	312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”	1000 дол. США 5500 грн
Курсова різниця на дату продажу [(5,55 – 5,5) x 1000 = 50]	334 “Грошові кошти в дорозі іноземній валюті”	714 “Дохід від операційної курсової різниці”	50
Поступила виручка від продажу іноземної валюти (курс продажу 5,6 грн)	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	711 “Дохід від реалізації іноземної валюти”	5600
Списано вартість проданої валюти (курс НБУ на дату реалізації 5,55 грн)	942 “Собівартість реалізованої іноземної валюти”	334 “Грошові кошти в дорозі іноземній валюті”	5550
Нараховано банку комісійну винагороду за конвертацію іноземної валюти	942 “Собівартість реалізованої іноземної валюти”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	30
Оплачено банку комісійну винагороду	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	30
Відображено дохід від реалізації валюти	711 “Дохід від реалізації іноземної валюти”	791 “Результат операційної діяльності”	5600
Відображено дохід від операційної курсової різниці	714 “Дохід від операційної курсової різниці”	791 “Результат операційної діяльності”	50
Відображено на фінансових результатах собівартість реалізованої іноземної валюти	791 “Результат операційної діяльності”	942 “Собівартість реалізованої іноземної валюти”	5580

2.5. Облік операцій на інших рахунках у банках та інших коштів

Для обліку операцій по інших рахунках передбачені субрахунки: 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”; 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”.

Операції по капітальних вкладеннях здійснюються через поточний рахунок в такому ж порядку як і по основній діяльності, тому облік їх ведуть на субрахунках 311 “Поточні рахунки в національній валюті”, 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”. Проте для обліку коштів на капітальні вкладення

може бути відкритий окремий рахунок. Потреба в цьому виникає тоді, коли на підприємство надходять централізовано кошти для капітальних вкладень і потрібно чітко організувати контроль їх використання за призначенням. Звичайно, в ринкових умовах підприємства самі вирішують, скільки витратити грошей для якої мети. Якщо ж підприємство відкрило в установі банку окремий рахунок для зберігання і використання коштів по капітальних вкладеннях, то облік операцій по ньому ведуть на субрахунках 313, 314.

Підприємства мають в банках і інші рахунки, кошти з яких використовують для різних операцій цільового характеру. Для обліку таких коштів призначені субрахунки 313, 314.

Тут обліковують акредитиви, ощадні сертифікати, імпортований депозит, приватизаційні кошти громадян, чекові книжки та інші рахунки в банках, забезпечуючи по кожному з них аналітичний облік.

Акредитив являє собою доручення платника обслуговуючому його банку провести за рахунок власних коштів, або позик, депонованих банком, оплату товарно-матеріальних цінностей або наданих послуг за місцем знаходження одержувача платежу на умовах, що передбачені платником в заяві на відкриття акредитива.

Відкриття акредитиву здійснюється за рахунок власних коштів або позик банку. Акредитив призначається для розрахунків тільки з одним постачальником, може бути відкритий на строк, що обумовлений в договорі.

На кожний акредитив відкривають окремий аналітичний рахунок, контролюючи використання коштів. При відкритті акредитивів робиться запис по дебету субрахунків 313, 314 і кредиту субрахунків 311, 312 або 60 "Короткострокові позики" та інших залежно від того, з якого рахунку відкрито акредитив. У разі використання акредитиву кредитують субрахунки 313, 314 і дебетують рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" та інші рахунки відповідно до напрямку проведеного платежу. Не використані суми акредитиву під час його закриття

записують по кредиту субрахунків 313, 314 і дебету субрахунків 311, 312, рахунку 60 та інших, на які зараховані повернені суми.

На субрахунках 313, 314 обліковують також операції по розрахункових чеках. Чеки видаються підприємству по заяві тією установою банку, в якій знаходиться його поточний рахунок. Чеки зброшуровані у вигляді книжки, по якій встановлюється сума ліміту, в межах якої можуть бути оплачені виписані чеки.

У разі одержання чекових книжок дебетують субрахунки 313, 314 в кореспонденції з субрахунками 311, 312 або рахунком 60, що залежить від того, з якого рахунку взяті кошти для лімітування їх по чековій книжці.

На суми сплачених банком чеків, пред'явлених йому відповідними підприємствами, субрахунки 313, 314 кредитують в кореспонденції з рахунками 63, 68 "Розрахунки з інших операцій". На суми повернутих в банк невикористаних чеків відновлюють залишок грошей на рахунках: дебет субрахунків 311, 312 або рахунку 60 і кредит субрахунків 313, 314.

Облік інших грошових коштів ведуть на рахунку 33 "Інші кошти". Він має такі субрахунки: 331 "Грошові документи в національній валюті"; 332 "Грошові документи в іноземній валюті"; 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті"; 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті".

На субрахунках 331 і 332 обліковують наявність та рух грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства: оплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку, поштові марки, марки гербового збору, проїзні документи на службові роз'їзди тощо.

При придбанні грошових документів їх оприбутковують у дебет субрахунків 331 або 332 з кредита рахунків 30, 31, 65, 68 та інших. Списують грошові документи по кредиту субрахунків 331 або 332 і відносять в дебет рахунків 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати" та інших рахунків за призначенням. Приклад: одержано від пенсійного фонду путівки до санаторіїв - дебет субрахунків 331, 332 і кредит субрахунку 651 "За

пенсійним забезпеченням”; видано санаторні путівки працівникам за готівку - дебет субрахунку 301 і кредит субрахунків 331 або 332; якщо частина вартості путівки компенсується за рахунок підприємства, то відповідна сума відноситься в дебет рахунку 92, а за рахунок пенсійного фонду - в дебет субрахунку 651.

За субрахунками 333, 334 обліковують грошові кошти в дорозі: кошти, внесені в каси банків чи каси поштових відділень для зарахування на поточний рахунок, але ще не зараховані за призначенням, суми по векселях одержаних, зданих в банк для зарахування грошей тощо. Підставою для відображення в обліку коштів у дорозі є при здаванні виручки - квитанції установи банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей на здавання виручки інкасаторам банку тощо; перерахованих сумах - одержані від вищестоящих організацій повідомлення (авізо).

Залишки по рахунках 31 "Рахунки в банках", 33 "Інші кошти" разом із рахунком 30 "Каса" та субрахунком 351 "Еквіваленти грошових коштів" відображаються окремо в національній та в іноземній валюті відповідно в рядках 230 і 240 статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" II розділу активу балансу (форма № 1).

З метою ефективного використання вільних коштів їх можна розмістити на депозиті.

В Законі України від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР (з наступними змінами та доповненнями) "Про оподаткування прибутку підприємств" визначено, що депозит (вклад) - кошти, які надаються фізичними чи юридичними особами в управління резиденту, визначеному фінансовою організацією згідно із законодавством України, або нерезиденту на строк та під процент. Залучення депозитів може здійснюватися у формі випуску (емісії) ощадних (депозитних) сертифікатів. Правила здійснення депозитних операцій встановлюються: для банківських депозитів - Національним банком України відповідно до законодавства; для депозитів (внесків) до інших фінансових установ - державним органом, визначеним законом.

Депозитні вклади є різні. Але по суті вони відрізняються один від одного лише строками і процентними ставками. Депозити є на вимогу та строкові. По депозитах на вимогу вкладені грошові кошти повертаються на першу вимогу вкладника. Строкові депозити розміщуються на визначений договором строк. Порядок їх повернення обумовлюється договором. За депозитами банк нараховує та сплачує проценти.

Проценти - дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора у вигляді плати за використання залучених на визначений строк коштів або майна. До процентів включаються:

плата за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;

плата за використання коштів, залучених у депозит;

плата за придбання товарів на виплату;

платіж за використання майна, отриманого в користування (орендні, у тому числі лізингові та рентні операції).

Проценти нараховуються у вигляді відсотків на основну суму заборгованості або фіксованих сум. У разі, коли залучення коштів здійснюється шляхом продажу облігацій, казначейських зобов'язань або ощадних (депозитних) сертифікатів, емітованих позичальником, сума процентів визначається шляхом нарахування відсотків на номінал такого цінного паперу, виплати фіксованої премії чи виграшу або шляхом визначення різниці між ціною розміщення та ціною погашення такого цінного паперу (сума дисконту).

Розмір процентів зазначається в договорі. Звичайно, завжди є бажання отримати вищі проценти. Але, вибираючи банк для розміщення грошей на депозитному рахунку, потрібно поцікавитися не тільки розміром процентів, а й надійністю та репутацією банку.

Для відкриття депозитного рахунку в банк подаються документи, перелік яких визначено інструкцією. Між підприємством або фізичною особою і банком при відкритті депозитного рахунку укладається договір, по якому одна сторона (банк) приймає в іншої сторони (вкладника)

грошовий вклад і зобов'язується після закінчення договору повернути основну суму вкладу і проценти. При укладанні договору фізична особа подає паспорт і довідку про присвоєний ідентифікаційний номер. Банк знімає ксерокопії з цих документів.

Договір укладається у двох примірниках – один для банку, а другий для клієнта, підписується сторонами і скріплюється печаткою. Перед підписанням договору потрібно детально з ним ознайомитися, щоб чітко знати його умови. Банк відкриває депозитний рахунок.

Облік операцій по депозитних рахунках ведуть на субрахунках 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті” та 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті” (табл. 2.6). Якщо депозитний договір укладено на строк, що перевищує 12 місяців, то користуються рахунком 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи”. Депозитний сертифікат, оформлений на строк менше 12 місяців, обліковують на субрахунку 352 “Інші поточні фінансові інвестиції”, а оформлений на строк понад 12 місяців – на субрахунку 143 “Інвестиції непов'язаним сторонам”. Аналітичний облік ведеться за фінансовими установами (банками) в розрізі кожного депозиту окремо та строками їх розміщення.

До 1 січня 2010 року відсотки, одержані по депозитних вкладах, податком на доходи фізичних осіб не обкладаються, по них не робляться нарахування у пенсійний та соціальні фонди та не здійснюються ніякі утримання.

Таблиця 2.6

Облік депозитних операцій в національній валюті

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
Перераховано з поточного рахунку основну суму вкладу на депозитний рахунок	313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	10000
Нараховано проценти на суму депозиту	373 “Розрахунки за нарахованими доходами”	732 “Відсотки одержані”	1250

Відображено фінансовий результат	732 “Відсотки одержані”	792 “Результат фінансовий операцій”	1250
Перераховано на поточний рахунок проценти	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	373 “Розрахунки за нарахованими доходами”	1250
Перераховано на поточний рахунок основну суму вкладу після закінчення строку депозитного договору	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”	10000

Питання для самоконтролю

1. Яке місце грошових коштів у кругообігу засобів підприємства?
2. Що таке каса і касові операції?
3. Що таке ліміт каси і як він установлюється?
4. Який порядок здійснення покупок за готівку?
5. Як одержати готівку в касу з поточного рахунку в банку?
6. Як здати готівку з каси на поточний рахунок в банку?
7. Порядок оприбуткування грошей в касі.
8. Порядок видачі грошей з каси.
9. Порядок ведення касової книги.
10. Синтетичний облік касових операцій.
11. Контроль касових операцій.
12. Порядок відкриття рахунків в установах банків.
13. Порядок закриття рахунків в установах банків.
14. Облік операцій на поточному рахунку.
15. Облік операцій в іноземній валюті.
16. Облік операцій на інших рахунках в банках.
17. Облік інших коштів.
18. Облік депозитних операцій.

ТЕМА 3. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

3.1. Економічний зміст і класифікація інвестицій

Інвестиціями вважають всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект.

Інвестиції класифікують за окремими ознаками (рис. 3.1).

За об'єктами вкладень є фінансові і капітальні інвестиції та реінвестиції. Фінансові інвестиції – це такі, які передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та інших фінансових інструментів.

Корпоративні права – це право власності на статутний фонд (капітал) юридичної особи або його частку (пай), включаючи права на управління, отримання відповідної частки прибутку такої юридичної особи, а також активів у разі її ліквідації відповідно до чинного законодавства, незалежно від того, чи створена така юридична особа у формі господарського товариства, підприємства, заснованого на власності однієї юридичної або фізичної особи, або в інших організаційно-правових формах. Дериватив – це стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому.

Капітальні інвестиції – це такі, які передбачають придбання будинків, споруд, машин та інших об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, які підлягають амортизації. Реінвестиції - це такі, які передбачають здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок доходу (прибутку), отриманого від інвестиційних операцій.

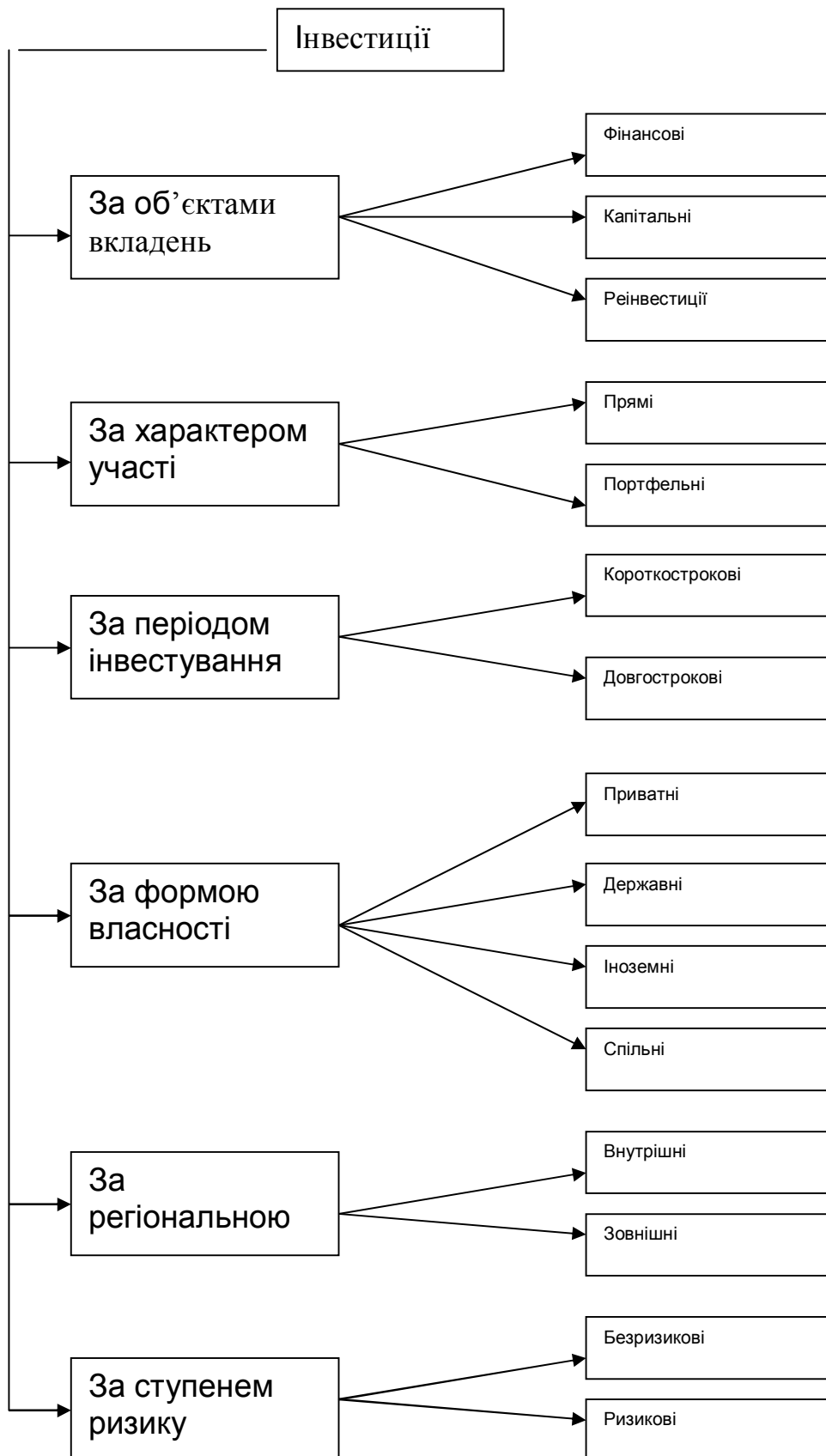


Рис. 3.1. Класифікація інвестицій

За характером участі є прямі та портфельні інвестиції. Прямі інвестиції – це такі, які передбачають внесення коштів або майна до статутного капіталу юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою.

Портфельна інвестиція – операція, яка передбачає придбання цінних паперів, їх похідних та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку.

За періодом інвестування є короткострокові (до одного року) та довгострокові (більше одного року) інвестиції.

За формою власності ресурсів інвестування виділяють приватні, державні, іноземні та спільні інвестиції. Приватні інвестиції здійснюються громадянами, недержавними підприємствами, організаціями та установами, спілками і товариствами, громадськими і релігійними організаціями, заснованими на приватній власності. Державні інвестиції здійснюються органами влади й управління України, місцевих рад народних депутатів за рахунок коштів бюджетів і позабюджетних фондів, а також державними підприємствами за рахунок власних і позикових коштів. Іноземні інвестиції здійснюються іноземними державами, юридичними особами та громадянами. Спільні інвестиції здійснюються громадянами, юридичними особами України та інших держав.

За регіональною ознакою є внутрішні та зовнішні інвестиції. При внутрішніх інвестиціях діяльність проводиться винятково на території України, а при зовнішніх – як на території України, так і за її межами.

За ступенем ризику є безризикові та ризикові інвестиції. Безризиковими інвестиціями вважаються вкладення у короткострокові державні облігації провідних країн світу. Ризикові інвестиції – це такі, які мають певний ступінь ризику.

Визначення терміну «Фінансові інвестиції» наведено в П(С)БО 2 «Баланс» – це активи, які утримуються підприємством з метою

збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Інвестор – юридична або фізична особа, яка здійснює вкладення коштів для створення основних засобів та інших активів.

Фінансові інвестиції здійснюються з метою отримання доходу у вигляді дивідендів або зростання ринкової вартості акцій, здійснення впливу на діяльність підприємства, що інвестується, отримання податкових пільг по інвестиціях тощо.

За терміном фінансові інвестиції поділяються на:

- а) довгострокові – строком більше одного року;
- б) короткострокові – строком, що не перевищує одного року.

Довгострокові фінансові інвестиції включають:

- а) інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення;
- б) інвестиції в асоційовані підприємства – інвестиції в підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більше 25 %);
- в) інвестиції в дочірні підприємства – інвестиції в підприємства, які перебувають під контролем материнського підприємства;
- г) інвестиції у спільну діяльність;
- д) інші фінансові інвестиції.

Короткострокові фінансові інвестиції поділяються на еквіваленти грошових коштів та інші.

Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Підприємство може здійснювати фінансові інвестиції для придбання цінних паперів, що регулює Закон України від 23 лютого 2006 р. № 3480-IV “Про цінні папери та фондовий ринок”.

Цінні папери - документи встановленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчують грошові або інші майнові права, визначають взаємовідносини особи, яка їх розмістила (видала), і власника, та передбачають виконання зобов'язань

згідно з умовами їх розміщення, а також можливість передачі прав, що випливають із цих документів, іншим особам.

За порядком розміщення цінні папери поділяють на емісійні та неемісійні (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Класифікація цінних паперів

Емісійні цінні папери - цінні папери, що посвідчують однакові права їх власників у межах одного випуску стосовно особи, яка бере на себе відповідні зобов'язання (емітент).

До емісійних цінних паперів належать:

- акції;
- облігації підприємств;
- облігації місцевих позик;
- державні облігації України;
- іпотечні сертифікати;
- іпотечні облігації;
- сертифікати фондів операцій з нерухомістю;
- інвестиційні сертифікати;
- казначейські зобов'язання України.

Цінні папери, що не належать до емісійних, можуть бути визнані такими Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Цінні папери за формою існування поділяються на документарні та бездокументарні.

Цінні папери за формою випуску можуть бути на пред'явника, іменні або ордерні.

Права, посвідчені цінним папером, належать:

- пред'явникові цінного паперу (цінний папір на пред'явника);
- особі, зазначеній у цінному папері (іменний цінний папір);
- особі, зазначеній у цінному папері, яка може сама здійснити ці права або призначити своїм розпорядженням (наказом) іншу уповноважену особу (ордерний цінний папір).

У цивільному обороті можуть бути такі групи цінних паперів:

1) пайові цінні папери - цінні папери, які посвідчують участь їх власника у статутному капіталі (крім інвестиційних сертифікатів), надають власнику право на участь в управлінні емітентом і отримання частини прибутку, зокрема, у вигляді дивідендів, та частини майна у разі ліквідації емітента. До пайових цінних паперів належать акції та інвестиційні сертифікати;

2) боргові цінні папери - цінні папери, що посвідчують відносини позики і передбачають зобов'язання емітента сплатити у визначений строк кошти

відповідно до зобов'язання. До боргових цінних паперів відносяться облигації підприємств, державні облигації України, облигації місцевих позик, казначейські зобов'язання України, ощадні (депозитні) сертифікати, векселі;

3) іпотечні цінні папери - цінні папери, випуск яких забезпечено іпотечним покриттям (іпотечним пулом) та які посвідчують право власників на отримання від емітента належних їм коштів. До іпотечних цінних паперів належать іпотечні облигації, іпотечні сертифікати, заставні, сертифікати фондів операцій з нерухомістю;

4) приватизаційні цінні папери - цінні папери, які посвідчують право власника на безоплатне одержання у процесі приватизації частки майна державних підприємств, державного житлового фонду, земельного фонду;

5) похідні цінні папери - цінні папери, механізм випуску та обігу яких пов'язаний з правом на придбання чи продаж протягом строку, встановленого договором, цінних паперів, інших фінансових та/або товарних ресурсів;

6) товаророзпорядчі цінні папери - цінні папери, які надають їхньому держателю право розпоряджатися майном, вказаним у цих документах.

Акція - іменний цінний папір, який посвідчує майнові права його власника (акціонера), що стосуються акціонерного товариства, включаючи право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та право на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації, право на управління акціонерним товариством, а також немайнові права, передбачені Цивільним кодексом України та законом, що регулює питання створення, діяльності та припинення акціонерних товариств.

Емітентом акцій є тільки акціонерне товариство.

Акція має номінальну вартість, установлену в національній валюті. Мінімальна номінальна її вартість не може бути меншою, ніж одна копійка.

Акціонерне товариство розміщує тільки іменні акції.

Вони є двох типів - прості та привілейовані.

Прості акції надають їх власникам право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів, на участь в управлінні акціонерним

товариством, на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації. Прості акції надають їх власникам однакові права. Прості акції не підлягають конвертації у привілейовані акції або інші цінні папери акціонерного товариства.

Привілейовані акції надають їх власникам переважні, стосовно власників простих акцій, права на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації.

Облігація - цінний папір, що посвідчує внесення його власником грошей, визначає відносини позики між власником облігації та емітентом, підтверджує зобов'язання емітента повернути власникові облігації її номінальну вартість у передбачений умовами розміщення облігацій строк та виплатити доход за облігацією.

Облігації розміщуються у документарній або бездокументарній формі.

Емітент може розміщувати відсоткові, цільові та дисконтні облігації.

Відсоткові облігації - облігації, за якими передбачається виплата відсоткових доходів.

Цільові облігації - облігації, виконання зобов'язань за якими дозволяється товарами та/або послугами відповідно до вимог, встановлених умовами розміщення таких облігацій.

Дисконтні облігації - облігації, що розміщуються за ціною, нижчою ніж їх номінальна вартість. Різниця між ціною придбання та номінальною вартістю облігації виплачується власнику облігації під час її погашення і становить доход (дисконт) за облігацією.

Облігація має номінальну вартість. Вона не може бути меншою, ніж одна копійка. Емітент може розміщувати іменні облігації та облігації на пред'явника.

Облігації підприємств розміщуються юридичними особами тільки після повної сплати свого статутного капіталу.

Облігації підприємств підтверджують зобов'язання емітента за ними та не дають право на участь в управлінні емітентом.

Не допускається розміщення облігацій підприємств для формування і поповнення статутного капіталу емітента, а також покриття збитків від господарської діяльності шляхом зарахування доходу від продажу облігацій як результату поточної господарської діяльності.

Юридична особа має право розміщувати облігації на суму, яка не перевищує трикратного розміру власного капіталу або розміру забезпечення, що надається їй з цією метою третіми особами.

До облігацій місцевих позик належать облігації внутрішніх та зовнішніх місцевих позик.

Рішення про розміщення облігацій місцевих позик приймає Верховна Рада Автономної Республіки Крим або міська рада.

Державні облігації України можуть бути:

- довгострокові - понад п'ять років;
- середньострокові - від одного до п'яти років;
- короткострокові - до одного року.

Державні облігації України поділяються на облігації внутрішніх державних позик України, облігації зовнішніх державних позик України та цільові облігації внутрішніх державних позик України.

Облігації внутрішніх державних позик України – державні цінні папери, що розміщуються винятково на внутрішньому фондовому ринку і підтверджують зобов'язання України щодо відшкодування пред'явникам цих облігацій їх номінальної вартості з виплатою доходу відповідно до умов розміщення облігацій.

Цільові облігації внутрішніх державних позик України - облігації внутрішніх державних позик, емісія яких є джерелом фінансування дефіциту Державного бюджету в обсягах, передбачених з цією метою законом про Державний бюджет України на відповідний рік.

Облігації зовнішніх державних позик України – державні боргові цінні папери, що розміщуються на міжнародних фондових ринках і підтверджують зобов'язання України відшкодувати пред'явникам цих облігацій їх номінальну вартість з виплатою доходу відповідно до умов випуску облігацій.

Емісія державних облігацій України є частиною бюджетного процесу і не підлягає регулюванню Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Емісія державних облігацій України регулюється Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік. Державні облігації України можуть бути іменними або на пред'явника. Вони розміщуються у документарній або бездокументарній формі.

Казначейське зобов'язання України - державний цінний папір, що розміщується виключно на добровільних засадах серед фізичних осіб, посвідчує факт заборгованості Державного бюджету України перед власником казначейського зобов'язання України, дає власнику право на отримання грошового доходу та погашається відповідно до умов розміщення казначейських зобов'язань України.

Казначейські зобов'язання України можуть бути:

- довгострокові - понад п'ять років;
- середньострокові - від одного до п'яти років;
- короткострокові - до одного року.

Емітентом казначейських зобов'язань України виступає держава в особі Міністерства фінансів України за дорученням Кабінету Міністрів України.

Казначейські зобов'язання України можуть бути іменними або на пред'явника. Вони розміщуються у документарній або бездокументарній формі.

У разі розміщення казначейських зобов'язань України у документарній формі видається сертифікат.

Інвестиційний сертифікат - цінний папір, який розміщується інвестиційним фондом, інвестиційною компанією, компанією з управління активами пайового інвестиційного фонду та посвідчує право власності інвестора на частку в інвестиційному фонді, взаємному фонді інвестиційної компанії та пайовому інвестиційному фонді.

Емітентом інвестиційних сертифікатів виступає інвестиційний фонд, інвестиційна компанія або компанія з управління активами пайового інвестиційного фонду.

Ощадний (депозитний) сертифікат - цінний папір, який підтверджує суму вкладу, внесеного у банк, і права вкладника (власника сертифіката) на одержання зі спливом встановленого строку суми вкладу та процентів, встановлених сертифікатом, у банку, який його видав.

Ощадні (депозитні) сертифікати розміщуються на певний строк (під відсотки, передбачені умовами їх розміщення). Ощадні (депозитні) сертифікати можуть бути іменними або на пред'явника.

Іменні ощадні (депозитні) сертифікати розміщуються у бездокументарній формі, а на пред'явника - у документарній.

Вексель - цінний папір, який посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після настання строку платежу визначену суму власнику векселя (векселедержателю).

Векселі можуть бути прості або переказні та існують виключно у документарній формі.

Законом України “Про цінні папери та фондовий ринок” визначено, що професійна діяльність на фондовому ринку - діяльність юридичних осіб з надання фінансових та інших послуг у сфері розміщення та обігу цінних паперів, обліку прав за цінними паперами, управління активами інституційних інвесторів. Цим Законом (стаття 2) визначено терміни, що використовуються у фондовому ринку.

Фондовий ринок (ринок цінних паперів) - сукупність учасників фондового ринку та правовідносин між ними щодо розміщення, обігу та обліку цінних паперів і похідних (деривативів).

Учасники фондового ринку - емітенти, інвестори, саморегульовані організації та професійні учасники фондового ринку.

Емітент - юридична особа, Автономна Республіка Крим або міські ради, а також держава в особі уповноважених нею органів державної влади, яка від свого

імені розміщує емісійні цінні папери та бере на себе зобов'язання щодо них перед їх власниками.

Інвестори в цінні папери - фізичні та юридичні особи, резиденти і нерезиденти, які набули права власності на цінні папери з метою отримання доходу від вкладених коштів та/або набуття відповідних прав, що надаються власнику цінних паперів відповідно до чинного законодавства.

Професійні учасники фондового ринку - юридичні особи, які на підставі ліцензії, виданої Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, провадять на фондовому ринку професійну діяльність, види якої визначені законами України.

Фондовий ринок поділяється на первинний та вторинний.

Первинний ринок цінних паперів - сукупність правовідносин, пов'язаних з розміщенням цінних паперів.

Вторинний ринок цінних паперів - сукупність правовідносин, пов'язаних з обігом цінних паперів.

Методологія обліку фінансових інвестицій визначається П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Для з'ясування питань, пов'язаних з оцінкою та обліком фінансових інвестицій, потрібно визначитися із спеціальними термінами, які наведені в П(С)БО 12 та інших стандартах.

Амортизована собівартість фінансової інвестиції - собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Асоційоване підприємство - підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (понад 25 %) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Ефективна ставка відсотка – ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Контрольні учасники – учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю. Метод ефективної ставки відсотка – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Ринкова вартість фінансової інвестиції – сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Спільна діяльність – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Суттєвий вплив – повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

3.2. Оцінка фінансових інвестицій

Оцінка фінансових інвестицій здійснюється у двох випадках: при безпосередньому проведенні фінансової інвестиції (первісна оцінка) та при складанні фінансової звітності (оцінка на дату балансу).

Поточні і довгострокові фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Вона складається з ціни придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових

платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Приклад. Підприємство купило 10000 акцій по 0,50 грн за акцію, вартість послуг фінансових посередників 480 грн, в тому числі сума сплаченого ПДВ 80 грн. Звідси, собівартість фінансової інвестиції в акції 5400 грн ($10000 \times 0,50 + 480 - 80 = 5400$).

Якщо придбання фінансових інвестицій здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансових інвестицій визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

У П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" дається визначення терміну "Справедлива вартість" – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюється за кожною з них. Для оцінки фінансових інвестицій на дату балансу використовують три методи:

- а) за справедливою вартістю;
- б) за амортизованою собівартістю;
- в) за методом участі в капіталі.

Застосування конкретного методу оцінки залежить від того, в який об'єкт проведено інвестиції (табл. 3.1).

Оцінка фінансової інвестиції за справедливою вартістю полягає в тому, що вона дорівнює сумі, за якою може бути проведена реалізація інвестиції на активному ринку. Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно:

а) збільшення вартості фінансових інвестицій – дебет рахунку 35 “Поточні фінансові інвестиції” і кредит субрахунку 746 Інші доходи від звичайної діяльності”;

б) зменшення вартості фінансових інвестицій – дебет субрахунку 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” і кредит рахунку 35 “Поточні фінансові інвестиції”.

Таблиця 3.1

Застосування методів оцінки фінансових інвестицій на дату балансу

Об'єкти фінансового інвестування	Методи оцінки
1	2
Фінансові інвестиції, що придбані та утримуються підприємством виключно для продажу (акції, облигації, інші цінні папери, внески до статутних капіталів підприємств, інших ніж акціонерні товариства, придбані з метою їх подальшого продажу протягом дванадцяти місяців	За справедливою вартістю
Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства: а) придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання	За справедливою вартістю
б) якщо асоційоване або дочірнє підприємство веде діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців	За справедливою вартістю
в) в усіх інших випадках	За методом участі в капіталі

Продовження таблиці 3.1

1	2
Фінансові інвестиції в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільне підприємство): а) спільне підприємство веде свою діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти учаснику спільного підприємства протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців	За справедливою вартістю
б) в усіх інших випадках	За методом участі в капіталі
Фінансові інвестиції, що придбані та утримуються підприємством до їх погашення	За амортизованою собівартістю
Фінансові інвестиції в спільну діяльність без створення юридичної особи	Метод використовується залежно від виду інвестицій

Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції, що відображається у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

У П(С)БО 7 "Основні засоби" зазначено, що зменшення корисності – це втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Звичайно, дійсна сума доходів або витрат з'являється лише в результаті проведення процесу реалізації. Тому зміна вартості фінансових інвестицій, що показано в нашому прикладі як прибуток в сумі 5 тис. грн ($10 - 5 = 5$), величина

досить умовна, і робити аналогічні записи на підприємстві не завжди логічно, тим більше, що обґрунтувати її важко.

Поточні фінансові інвестиції, що придбані та утримуються виключно для продажу оцінюються на дату балансу за справедливою вартістю. До них відносяться куплені акції, облігації, інші цінні папери, а також внески до статутних капіталів підприємств (крім акціонерних товариств), які придбані та утримуються виключно з метою їх подальшого продажу протягом дванадцяти місяців.

3.3. Облік фінансових інвестицій за амортизованою собівартістю та за методом участі в капіталі

Придбані акції, облігації, інші цінні папери, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій, яка визначається з урахуванням суми накопиченої амортизації дисконту (премії). Дисконт виникає тоді, коли інвестор сплачує за облігацію менше її номіналу. А якщо навпаки, тобто облігація куплена дорожче від номіналу, то на різницю виникає премія.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Вона визначається за формулою:

$$ЕСВ = \frac{РСВ + (-) РСД (РСП)}{(РВО + НВО) : 2}, \text{ де}$$

ЕСВ – ефективна ставка відсотка;

РСВ – річна сума відсотка (номінал, помножений на відсоткову ставку і поділений на 100);

РСД - річна сума дисконту, яка визначається діленням загальної суми дисконту на кількість років позики;

РСП - річна сума премії, яка визначається діленням загальної суми премії на кількість років позики;

РВО – ринкова вартість облігації;

НВО – номінальна вартість облігації.

Наводимо приклади розрахунків амортизації дисконту, премії та амортизації собівартості фінансових інвестицій.

Приклад 1. Підприємство 02 січня 2007 року придбало облігації номінальною вартістю 50000 грн за 46200 грн, тобто дисконт становив 3800 грн ($50000 - 46200 = 3800$). Фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена 9 відсотків річних. Погашається облігація через 5 років. Відсотки виплачуються щорічно в кінці року.

За таких умов номінальна сума відсотків за рік становить 4500 грн ($50000 \times 9 : 100 = 4500$).

Ефективна ставка відсотка дорівнює приблизно 11 відсотків.

$$50000 \times 9 : 100 + 3800 : 5$$

$$\frac{\quad}{(46200 + 50000) : 2} \times 100 \approx 11 \%$$

$$(46200 + 50000) : 2$$

Розрахунок амортизації дисконту показано в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою		Сума амортизації дисконту		Амортизована собівартість інвестиції	
		грн	розрахунок	грн	розрахунок	грн	розрахунок
02.01.2007	4500					46200	
31.12.2007	4500	5082	$46200 \times 11 : 100$	582	$5082 - 4500$	46782	$46200 + 582$
31.12.2008	4500	5146	$46782 \times 11 : 100$	646	$5146 - 4500$	47428	$46782 + 646$

31.12.2009	4500	5217	47428x11:10 0	717	5217 – 4500	4814 5	47428+717
31.12.2010	4500	5296	48145x11:10 0	796	5296 – 4500	4894 1	48145+796
31.12.2011	4500	5559	1059 + 4500	1059	50000– 48941	5000 0	48941+1059
Разом	22500	26300	x	3800	x	x	x

Приклад 2. Облігації номінальною вартістю 50000 грн придбані 02 січня 2007 року за 52000 грн, тобто премія становила 2000 грн (52000 – 50000 = 2000). Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 9 відсотків річних. Погашається облігація через 5 років. Відсотки виплачуються щорічно в кінці року.

За таких умов номінальна сума відсотків за рік становить 4500 грн (50000 x 9 : 100 = 4500).

Ефективна ставка відсотка дорівнює приблизно 8 відсотків.

$$\frac{(4500 - 2000) : 5}{(52000 + 50000) : 2} \times 100 \approx 8 \%$$

Розрахунок амортизації премії показано в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою		Сума амортизації дисконту		Амортизована собівартість інвестиції	
		грн	розрахунок	грн	розрахунок	грн	розрахунок
02.01.2007	4500					5200 0	
31.12.2007	4500	4160	52000x8:10 0	340	4500 - 4160	5166 0	52000 – 340
31.12.2008	4500	4132	51660x8:10 0	368	4500 – 4132	5129 2	51660 – 368

31.12.2009	4500	4103	51292x8:10 0	397	4500 – 4103	5089 5	51292 – 397
31.12.2010	4500	4071	50895x8:10 0	429	4500 – 4071	5046 6	50895 – 429
31.12.2011	4500	4034	4500 - 466	466	50466 – 50000	5000 0	50466 – 466
Разом	22500	20500	x	2000	x	x	x

Придбані облигації та подібні їм цінні папери (казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати) зараховуються за вартістю придбання на дебет рахунків 14 або 35.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

Якщо вартість придбання облигацій нижча від їх номінальної вартості, тобто покупка з дисконтом, при кожному нарахуванні належного по них доходу проводиться донарахування відповідної частини різниці між номінальною вартістю і вартістю придбання з відображенням по дебету рахунків 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” або 35 “Поточні фінансові інвестиції” і кредиту рахунку 79 “Фінансові результати”.

У випадках перевищення вартості придбання облигацій номінальної вартості, тобто покупка з премією, при кожному нарахуванні належного по них доходу списується частина різниці між покупною і номінальною вартістю з відображенням по дебету рахунку 79 і кредиту рахунків 14 або 35. В нашому прикладі за перший рік буде сума 340 грн.

Донарахування (списання) різниці проводиться з таким розрахунком, щоб на час погашення облигацій їх вартість на рахунках 14 і 35 дорівнювала номінальній вартості.

Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням усіх змін у власному капіталі об'єкта інвестування, за виключенням тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період із включенням усієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі.

Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі покажемо на прикладі (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Облік фінансової інвестиції за методом участі в капіталі

Показники	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
	дебет	кредит	
Балансова вартість інвестиції на 1.01.2007р.	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	х	30
Частка інвестора в чистому прибутку за 2007р. ($130 \times 30 : 100 = 39$)	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	721 “Дохід від участі в капіталі”	39
Частка інвестора в дивідендах ($70 \times 30 : 100 = 21$)	373 “Розрахунки за нарахованими доходами”	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	21
Частка інвестора в сумі збільшення додаткового капіталу ($60 \times 30 : 100 = 18$)	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	423 “Дооцінка активів”	18
Балансова вартість інвестиції на 31.12.2007р. ($30 + 39 - 21 + 18 = 66$)	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	х	66

3.4. Синтетичний облік фінансових інвестицій

Для обліку фінансових інвестицій призначені рахунки 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» і 35 «Поточні фінансові інвестиції». Це активні рахунки, по дебету яких відображають наявність та збільшення фінансових інвестицій, а по кредиту – їх зменшення (табл. 3.5).

На рахунку 14 узагальнюють інформацію про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств тощо.

Таблиця 3.5

Відображення операцій, пов'язаних з фінансовими інвестиціями

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Оплачено продавцю за фінансові інвестиції	371 “Розрахунки за виданими авансами”	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”
Отримано фінансову інвестицію	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 35 “Поточні фінансові інвестиції”	371 “Розрахунки за виданими авансами”
Нараховані відсотки за фінансовою інвестицією	373 “Розрахунки за нарахованими доходами”	732 “Відсотки одержані”
Одержано відсотки за фінансовою інвестицією	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”	373 “Розрахунки за нарахованими доходами”

Амортизація премії за фінансовою інвестицією	952 “Інші фінансові витрати”	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 35 “Поточні фінансові інвестиції”
Амортизація дисконту за фінансовою інвестицією	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 35 “Поточні фінансові інвестиції”	733 “Інші доходи від фінансових операцій”
Списано балансову вартість фінансових інвестицій в результаті їх реалізації	971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 35 “Поточні фінансові інвестиції”

Продовження таблиці 3.5

1	2	3
Нараховано дохід від реалізації фінансових інвестицій	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”
Списано на фінансові результати: а) собівартість реалізованих фінансових інвестицій	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”
б) виручку від реалізації фінансових інвестицій	741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”	793 “Результат іншої звичайної діяльності”

Рахунок 14 має такі субрахунки:

- 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;
- 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
- 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Аналітичний облік за рахунком 14 ведеться по видах довгострокових фінансових вкладень та об'єктах на території країни і за кордоном.

На рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» обліковують наявність та рух поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів.

Рахунок 35 має такі субрахунки:

351 «Еквіваленти грошових коштів»;

352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій як на території країни, так і за кордоном.

Для обліку фінансових інвестицій використовується журнал № 4, а в сільськогосподарських підприємствах – журнал-ордер № 3 с.-г.

Ведення податкового обліку операцій з фінансовими інвестиціями здійснюють згідно з нормами Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 334/94-ВР від 28 грудня 1994 р. (з наступними змінами та доповненнями). З метою оподаткування платник податку веде окремий облік фінансових результатів операцій торгівлі з цінними паперами та деривативами.

У разі, коли протягом звітного періоду витрати, понесені (нараховані) платником податку у зв'язку із придбанням цінних паперів і деривативів, перевищують доходи, отримані від продажу (відчуження) цінних паперів і деривативів протягом такого звітного періоду, балансові збитки переносяться на зменшення доходів майбутніх періодів від таких операцій.

У разі коли протягом звітного періоду доходи, отримані (нараховані) платником податку у зв'язку із продажем (відчуженням) цінних паперів і деривативів, перевищують витрати, понесені (нараховані) платником податку в зв'язку із придбанням цінних паперів і деривативів протягом такого звітного періоду, збільшені на суму некомпенсованих балансових

збитків від таких операцій минулих періодів, прибуток включається до складу валових доходів за результатами такого звітного періоду.

Рахунок 52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями” призначено для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу.

Рахунок 52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями” має такі субрахунки:

521 “Зобов’язання за облігаціями”;

522 “Премія за випущеними облігаціями”;

523 “Дисконт за випущеними облігаціями”.

По кредиту субрахунку 521 ведеться облік боргових зобов’язань за номінальною вартістю облігацій, по дебету – погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій; по кредиту субрахунку 522 - нарахування сум премій за випущеними облігаціями, по дебету – погашення заборгованості із нарахованих премій за облігаціями; по дебету субрахунку 523 - сум дисконту за випущеними облігаціями, по кредиту – списання нарахованих сум (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Облік довгострокових зобов’язань за облігаціями в емітента

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Випущено облігації з премією на строк більше одного року:		
номінальна вартість	31 “Рахунки в банках”	521 “Зобов’язання за облігаціями”
преміям за облігаціями	31 “Рахунки в банках”	522 “Премія за випущеними

		облігаціями”
Нараховано відсотки за облігаціями, випущеними з премією:		
сума відсотків	952 “Інші фінансові витрати”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”
сума амортизації премії	522 “Премія за випущеними облігаціями”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”
Випущено облігації з дисконтом:		
отримано кошти	31 “Рахунки в банках”	521 “Зобов’язання за облігаціями”
дисконт за облігаціями	523 “Дисконт за випущеними облігаціями”	521 “Зобов’язання за облігаціями”
Нараховано відсотки за облігаціями, випущеними з дисконтом:		

Продовження таблиці 3.6

1	2	3
сума відсотків	952 “Інші фінансові витрати”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”
Сума амортизації дисконту	952 “Інші фінансові витрати”	523 “Дисконт за випущеними облігаціями”
Оплачено відсотки за облігаціями	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	31 “Рахунки в банках”

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їх видами та термінами погашення.

Якщо облігація випускається з постійною ставкою відсотка, що дорівнює ринковій, то амортизацію дисконту і премії не здійснюють.

Витрати, пов'язані з випуском облігацій (комісійні, юридичні, друк, розповсюдження) обліковують як витрати майбутніх періодів по дебету рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів". Їх списують щорічно, виходячи із строку дії облігацій, і відносять в дебет субрахунку 952 "Інші фінансові витрати" з кредиту рахунку 39.

Питання для самоконтролю

1. Як поділяються фінансові інвестиції за терміном?
2. Які цінні папери належать до емісійних?
3. Що таке акція?
4. Що таке облігація?
5. Первісна оцінка фінансових інвестицій.
6. Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу.
7. Облік інвестицій у облігації з дисконтом.
8. Облік інвестицій у облігації з премією.
9. Оцінка та облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі.
10. Синтетичний облік фінансових інвестицій.

Тестові питання для контролю знань студентів

Тест 1. Модуль 1:

1) Відповідальність за організацію обліку на підприємстві несе:

- а) керівник підприємства;
- б) головний бухгалтер;
- в) правління підприємства;
- г) касир.

2) Підставою для відображення в обліку господарських операцій є:

- а) стандарти бухгалтерського обліку;
- б) первинні документи;
- в) журнал-ордер;
- г) баланс.

3) Де визначені принципи бухгалтерського обліку:

- а) в плані рахунків;
- б) в плані документообігу;
- в) в Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”;
- г) в постанові Кабінету Міністрів України.

4) Хто приймає на посаду і звільняє з посади головного бухгалтера:

- а) державна районна адміністрація;
- б) керівник підприємства;
- в) податкова інспекція;
- г) працівники бухгалтерії.

5) Бухгалтерський облік ведеться на підприємстві:

- а) з дня реєстрації підприємства до його ліквідації;
- б) з дня постановки на облік у податковій службі;
- в) після створення з першого числа наступного місяця;

г) з дня приймання на роботу бухгалтера.

б) Облікову політику підприємства:

- а) розробляє податкова служба;
- б) визначає Державне казначейство України;
- в) підприємство визначає самостійно;
- г) обслуговуючий банк.

7) Положення (стандарти) бухгалтерського обліку затверджує:

- а) Верховна Рада України;
- б) Кабінет Міністрів України;
- в) Міністерство фінансів України;
- г) Президент України.

8) У плані рахунків дається перелік:

- а) аналітичних рахунків;
- б) національних рахунків;
- в) синтетичних рахунків;
- г) банківських рахунків.

9) Ліміт залишку готівки в касі встановлює:

- а) банк;
- б) підприємство самостійно на основі розрахунку;
- в) податкова інспекція;
- г) вища організація.

10) Підставою для відображення операцій на поточному рахунку є:

- а) виписка з поточного рахунку з прикладеними документами;
- б) касова книга;
- в) довідка бухгалтерії;

г) журнал-ордер.

11) Видача готівки з каси проводиться за:

- а) нарядами;
- б) накладними;
- в) видатковими касовими ордерами та відомостями;
- г) лімітними картками.

12) Для одержання готівки з поточного рахунку в банк подають:

- а) грошовий чек;
- б) платіжне доручення;
- в) меморіальний ордер;
- г) накладну.

13) Для сплати податків у банк подають:

- а) заяву;
- б) платіжне доручення;
- в) грошовий чек;
- г) податкову накладну.

14) На підприємстві рахунок 31 "Рахунки в банках":

- а) пасивний;
- б) позабалансовий;
- в) активний;
- г) калькуляційний.

15) Матеріальну відповідальність за нестачу готівки в касі несе:

- а) касир підприємства;
- б) головний бухгалтер;
- в) банк;

г) керівник підприємства.

16) З касиром укладається:

- а) договір про нерозголошення комерційної таємниці;
- б) договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність;
- в) договір про розрахунково-касове обслуговування;
- г) договір підряду.

17) За перевищення ліміту каси:

- а) оголошується догана;
- б) притягують до кримінальної відповідальності;
- в) накладається штраф;
- г) звільняється касир.

18) Касова книга:

- а) ведеться у кожному структурному підрозділі підприємства;
- б) ведеться відділом реалізації продукції;
- в) ведеться на підприємстві одна;
- г) немає правильної відповіді.

19) Підприємство відкриває поточний рахунок у банку:

- а) в тому районі, де зареєстроване підприємство;
- б) в будь-якому комерційному банку;
- в) в тому районі, де знаходиться податкова інспекція;
- г) немає правильної відповіді.

20) Для відкриття рахунку юридичні особи подають у банк:

- а) платіжне доручення;
- б) грошовий чек;
- в) картку із зразками підписів і відбитка печатки;

г) статут.

21) До монетарних статей балансу відносяться:

- а) основні засоби;
- б) грошові кошти;
- в) немає правильної відповіді;
- г) виробничі запаси.

22) До немонетарних статей балансу відносяться:

- а) грошові кошти;
- б) основні засоби;
- в) немає правильної відповіді;
- г) дебіторська заборгованість.

23) Курсові різниці з іноземної валюти відображаються:

- а) по монетарних статтях;
- б) по немонетарних статтях;
- в) немає правильної відповіді;
- г) в обліку не відображаються.

24) При одержанні грошей в касу з поточного рахунку записують:

- а) дебет рахунку 28 і кредит рахунку 31;
- б) дебет рахунку 30 і кредит рахунку 31;
- в) дебет рахунку 31 і кредит рахунку 33;
- г) дебет рахунку 31 і кредит рахунку 36.

25) Книжку із грошовими чеками:

- а) виготовляють на комп'ютері;
- б) одержують в обслуговуючому банку;
- в) одержують в податковій інспекції;
- г) немає правильної відповіді.

МОДУЛЬ 2. ОБЛІК РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

ТА ОПЛАТИ ПРАЦІ

ТЕМА 4. ОБЛІК РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

4.1. Економічний зміст та організація обліку розрахунків

В системі розрахунків керівника підприємства і бухгалтера цікавить перш за все економічна сторона цієї справи, а потім технічна. Тому облік розрахунків потрібно розглядати в тісному взаємозв'язку з діючими офіційними матеріалами і практикою роботи підприємств, що дозволяє уникати зайвих податкових платежів, штрафних санкцій та інших не ефективних витрат. Потрібно дотримуватись діючих правил розрахунків, не допускати їх прострочення, сприяти зменшенню дебіторської і кредиторської заборгованості.

Дебіторська заборгованість (борги нам) завдає підприємству прямих збитків. Особливо це відчутно в умовах інфляції. Адже, кошти, які тимчасово знаходяться за межами підприємства, працюють на стороні і одночасно знецінюються, тим більше при простроченні вони можуть не повернутися зовсім. Кредиторська заборгованість (ми заборгували) призводить до сплати різних штрафних санкцій і може бути підставою для об'явлення підприємства банкрутом.

З метою контролю та підтвердження сум заборгованості проводиться інвентаризація розрахунків. При інвентаризації всім дебіторам підприємства - кредитори повинні передати виписки про їх заборгованість. Дебітори зобов'язані протягом десяти днів з дня отримання виписок підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення. На суми заборгованості постачальників з невідфактурованих поставок після їх перевірки бухгалтерія повинна зажадати від постачальників розрахунково-платіжні документи або повідомити причини щодо їх неподання чи про відсутність такої заборгованості.

На рахунках обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами повинні залишатися погоджені суми. Якщо до кінця звітнього періоду розбіжності не

усунені або не з'ясовані, кожна сторона відображає в своєму балансі заборгованість в сумі, що впливає із записів у бухгалтерському обліку і визнається нею правильною. Не допускається залишення в обліку неврегульованих сум за розрахунками з установами банків, фінансовими і податковими органами.

Відповідно до Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 р. № 435-IV загальний термін позовної давності по заборгованості становить три роки. В окремих випадках може встановлюватися спеціальна позовна давність: скорочена або більш тривала порівняно із загальною позовною давністю. Зокрема, позовна давність в один рік застосовується до вимог про стягнення неустойки (штрафу, пені) у зв'язку з недоліками проданого товару тощо. У межах позовної давності потрібно заявляти вимоги і претензії.

Прострочена дебіторська заборгованість списується за рішенням керівника підприємства на результати фінансово-господарської діяльності. Але таке списання не є підставою для скасування заборгованості. Вона повинна відображатися за балансом не менше трьох років з часу списання для спостереження за можливістю її справлення у випадку зміни майнового стану боржника.

Кредиторська заборгованість між підприємствами недержавної форми власності, щодо якої термін позовної давності минув, відноситься на результати фінансового-господарської діяльності у наступному місяці після закінчення терміну позовної давності. В усіх інших випадках кредиторська заборгованість щодо якої термін позовної давності минув, підлягає перерахуванню підприємствами та установами до відповідного бюджету не пізніше десятого числа наступного місяця після закінчення терміну позовної давності.

Облік розрахунків ведеться на підставі первинних документів, якими є накладні, товарно-транспортні накладні, податкові накладні, рахунки-фактури, акти приймання виконаних робіт, рахунки та інші документи, які підтверджують одержання матеріальних цінностей, приймання робіт, нарахування сум різних платежів тощо. Факти оплати відображають на підставі виписок банків та

доданих первинних документів.

Для обліку розрахунків призначені рахунки класів 1 “Необоротні активи”, 3 “Кошти, розрахунки та інші активи”, 5 “Довгострокові зобов’язання” і 6 “Поточні зобов’язання”.

Рахунки, призначені для обліку розрахунків, - активно-пасивні, можуть мати одночасно сальдо по дебету і кредиту. По дебету в них відображають збільшення дебіторської або зменшення кредиторської заборгованості, а по кредиту - збільшення кредиторської або зменшення дебіторської заборгованості.

Але діючий планом рахунків не передбачається широке використання активно-пасивних рахунків, що значно ускладнює облікову роботу.

Так, на окремих субрахунках синтетичних рахунків 63, 64, 65, 68 сальдо на кінець місяця може бути не лише кредитовим, але й дебетовим. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначається розгорнуто за дебетом і кредитом як сума відповідного сальдо на субрахунках. Розгорнуте сальдо може бути по субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами”.

4.2. Облік розрахунків з підзвітними особами

Розрахунки з підзвітними особами - це широке коло операцій з готівковими коштами, розрахунками, придбанням матеріальних цінностей, оподаткуванням тощо. Тому виконання даної ділянки облікової роботи вимагає чіткого дотримання чинних нормативних актів та оформлення відповідних документів.

Підзвітна особа – довірена особа підприємства, яка має сукупність прав і обов'язків по відношенню до підприємства. В бухгалтерському обліку повинна фіксуватися інформація про стан заборгованості підзвітної особи, а також зобов'язання підприємства перед нею.

Гроші під звіт видають з каси підприємства окремим особам для виконання різних господарських та інших доручень. Особа, яка одержала ці суми, вважається підзвітною, якою може бути лише працівник даного підприємства. Список осіб, яким видають гроші під звіт, визначається керівником підприємства.

Гроші під звіт видають на витрати по відрядженню, придбання різних матеріалів, дрібні господарські, поштові та інші витрати. При цьому потрібно дотримуватися діючих норм з регулювання готівкового обігу. Аванс підзвітній особі видається в сумі, необхідній для виконання намічених заходів, і лише в тому випадку, коли підзвітна особа не має заборгованості по раніше виданих сумах. Аванс видається на підставі видаткового касового ордера або платіжної відомості, якщо видають гроші одночасно декільком особам. Тому при видачі авансу за платіжною відомістю видатковий касовий ордер потрібно виписувати не по кожному працівнику, а на загальну суму виданої з каси готівки. Підзвітна особа має право витратити аванс лише на ті цілі, для яких він виданий.

Грошовий аванс – це сума, видана підзвітній особі для здійснення майбутніх платежів за виконані роботи, на купівлю матеріальних цінностей, покриття витрат на відрядження тощо. Грошовий аванс, як правило, включає всю суму передбачених витрат. Проте можливий і такий варіант, коли підзвітна особа спочатку виконує завдання (здійснює витрати), а потім їй відшкодовують проведені витрати.

Видачу грошей під звіт можна проводити безпосередньо із каси підприємства, по грошовому чеку з поточного або валютного рахунку підприємства, грошовим переказом через органи зв'язку у місце знаходження підзвітної особи, за допомогою гарантованого платіжного доручення через банк, а також за рахунок виручки, отриманої від реалізації товарів (робіт, послуг).

Видача готівки під звіт проводиться з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами, тобто в разі подання до бухгалтерії Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт про витрачені (частково витрачені) кошти та одночасного повернення до каси підприємства залишку готівки, виданої під звіт.

Підзвітні особи зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства разом із невикористаним залишком готівки Звіт про використання коштів,

наданих на відрядження або під звіт про витрачання одержаних у касі сум.

Законом України від 22 травня 2003 р. № 889-IV “Про податок з доходів фізичних осіб” (стаття 9, пункт 10) визначено порядок оподаткування сум надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлений строк.

Податковим агентом платника податку при оподаткуванні сум, отриманих на відрядження або під звіт, не повернутих таким платником податку протягом встановленого строку, є особа, що надала такі суми.

Сума податку, нарахована на суму такого перевищення, утримується особою, що надала такі кошти, за рахунок будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) платника податку за відповідний місяць, а при недостатності суми такого доходу - за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців, до повної сплати суми такого податку.

Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, надається до закінчення третього банківського дня, наступного за днем, у якому платник податку:

- а) завершує таке відрядження;
- б) завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що надала кошти під звіт.

За наявності надміру витрачених коштів їх сума повертається платником податку у касу або зараховується на банківський рахунок особи, що їх надала, до або під час подання зазначеного звіту.

Якщо платник податку повертає суму надміру витрачених коштів пізніше граничного строку, встановленого законом, але не пізніше звітного місяця, на який припадає останній день такого граничного строку, то такий платник податку сплачує штраф у розмірі 15 відсотків суми таких надміру витрачених коштів, який стягується підприємством

Якщо платник податку не повертає суму надміру витрачених коштів

протягом звітного місяця, на який припадає такий граничний строк, то платник податку сплачує штраф. Разом з цим ця сума підлягає оподаткуванню податком на прибуток.

До валових витрат включаються витрати на відрядження фізичних осіб у межах фактичних витрат особи, яка відряджена, на проїзд (включаючи перевезення багажу) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження, оплату вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), найм інших жилих приміщень, телефонних рахунків, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкового страхування, витрат на усний та письмовий переклади, інших документально оформлених витрат, пов'язаних з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, включаючи будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку зі здійсненням таких витрат.

Зазначені витрати можуть бути включені до складу валових витрат платника податку лише за наявності підтверджуючих документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), рахунків з готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, страхових полісів тощо.

Будь-які витрати на відрядження можуть бути включені до складу валових витрат платника податку за наявності підтверджуючих документів щодо зв'язку такого відрядження з основною діяльністю такого платника податку - запрошень приймаючої сторони, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку; укладеного договору (контракту); інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь особи, яка відряджена стороною, у переговорах, конференціях

або симпозиумах, які проводяться за тематикою, що збігається з основною діяльністю платника податку.

Після виконання доручення підзвітна особа повинна подати Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт про здійснені витрати. До нього прикладаються рахунки, квитанції, товарні чеки, залізничні квитки та інші документи, які підтверджують проведені витрати. На документах про придбання матеріальних цінностей повинні бути підписи осіб, які їх прийняли на відповідальне зберігання. Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт підписує підзвітна особа. Готівка видана під звіт на відрядження, але не витрачена, має бути повернена до каси підприємства не пізніше трьох робочих днів після закінчення відрядження.

Подані Звіти про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт перевіряють в бухгалтерії в частині обґрунтованості здійснених платежів і визначають суму витрат, яка має бути затверджена керівником підприємства. Після затвердження Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт бухгалтерія повністю розраховується з підзвітною особою. Якщо сума авансу перевищує суму витрат по звіту, то різниця повертається в касу, якщо навпаки, то відшкодовуються перевитрати шляхом видачі грошей з каси.

Найбільше грошей під звіт видають на службові відрядження. Відрядження працівників підприємствами здійснюється відповідно до Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13 березня 1998 р. № 59. Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк до іншої місцевості для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

Направлення працівника у відрядження оформляється наказом по підприємству (розпорядженням) із зазначенням: пункту призначення, назви підприємства, куди відряджений працівник, строку й мети відрядження, а відрядженому видається посвідчення про відрядження за встановленою формою.

Термін відрядження не може перевищувати - в межах України 30 календарних днів, за кордон - 60 календарних днів. Термін відрядження працівників державної контрольно-ревізійної служби, які направляються для проведення контрольних заходів, не повинен перевищувати періоду проведення таких заходів.

Фактичний час перебування у відрядженні визначається за відмітками у посвідченні про відрядження, що робиться по місцю відрядження. Відмітки про прибуття і вибуття працівника засвідчуються в посвідченні про відрядження тією печаткою, якою користуються на підприємстві для засвідчення підпису відповідної службової особи.

Якщо відсутні відмітки в посвідченні про відрядження, то добові не виплачуються.

На підприємстві ведуть журнал реєстрації посвідчень про відрядження за встановленою формою.

За відрядженим працівником зберігається місце роботи і середній заробіток за час відрядження. На працівника, який знаходиться у відрядженні, поширюється режим робочого часу і часу відпочинку тих підприємств і установ, до яких він відряджений.

Відрядженому працівнику згідно Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт відшкодовуються витрати по найму житлового приміщення та проїзду до місця відрядження і назад до місця постійної роботи, а також виплачуються добові.

Норми добових витрат встановлені Постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 р. № 663 “Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон”.

За кожний день перебування працівника у відрядженні, враховуючи вихідні, святкові і неробочі дні та час перебування у дорозі, йому виплачуються добові у розмірі 25 гривень за добу при відрядженнях у межах України. Для відряджень за кордон добові для кожної країни встановлено окремо. Змінювати розмір добових не дозволяється.

У разі коли до рахунків вартості проживання у готелях включаються витрати на одноразове харчування, добові зменшують до 20,00 грн (80 %), дворазове харчування – 13,75 грн (55 %), триразове харчування – 8,75 грн (35 %); при відрядженнях за кордон застосовують норму 80 %, 55 %, 35 % відповідно до добових за кожною країною окремо.

Визначення кількості днів відрядження для виплати добових проводиться з урахуванням дня вибуття у відрядження й дня прибуття до місця постійної роботи, що зараховуються як два дні.

При відрядженні працівника строком на один день або в таку місцевість, звідки працівник має змогу щоденно повертатися до місця постійного проживання, добові відшкодовуються як за повну добу. Документом, на підставі якого виплачуються жобові, є посвідчення про відрядження з відмітками про дати їх прибуття та вибуття з пунктів відрядження.

Відрядженим працівникам відшкодовують фактичні витрати по найму житлового приміщення згідно поданих документів з розрахунку вартості одного місяця у готельному номері за кожну добу такого проживання.

Витрати на проїзд до місця відрядження і назад відшкодовуються працівникові у розмірі вартості проїзду повітряним, залізничним, водним і автомобільним транспортом загального користування (крім таксі), включаючи всі витрати пов'язані з придбанням проїзних квитків і користуванням постільними речами в поїздах, страхові платежі з обов'язкового особистого страхування пасажирів на транспорті.

Відрядженому працівникові відшкодовуються також витрати на проїзд міським транспортом загального користування (крім таксі) за місцем відрядження (згідно з підтвердними документами) відповідно до маршруту, погодженого керівником.

Витрати на проїзд відрядженого працівника в м'якому вагоні, в каютах, що оплачуються за 1 - 4 групою тарифних ставок на суднах морського флоту, в каютах 1 і 2 категорії на суднах річного флоту, а також повітряним транспортом за квитками 1 класу та бізнес - класу відшкодовуються в кожному конкретному

випадку з дозволу керівника підприємства згідно з поданими проїзними документами.

Витрати на відрядження відшкодовуються лише за наявності документів в оригіналі, що підтверджують вартість цих витрат, а саме: транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), рахунків готелів (мотелів), страхових полісів тощо.

Витрати на відрядження, не підтверджені відповідними документами (крім добових витрат), працівникові не відшкодовують.

Перед від'їздом у відрядження працівникові видається грошовий аванс у межах сум, визначених на відшкодування витрат по відрядженню. Після повернення з відрядження протягом трьох банківських днів, наступних за днем прибуття до місця постійної роботи працівники зобов'язані подати Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт про фактичні витрати по відрядженню. До Звіту додається посвідчення про відрядження і документи, що підтверджують суму фактичних витрат пов'язаних з відрядженням.

Розрахунки по підзвітних сумах обліковують на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Це активно-пасивний рахунок. На дебеті його записують видані суми під звіт, а також відшкодування перевитрат, тобто погашення кредиторської заборгованості. Запис роблять на підставі видаткових касових ордерів, кредитуючи рахунок 30 «Каса». По кредиту субрахунку 372

відображають списання підзвітних сум, яке може відбуватися шляхом повернення грошей в касу, віднесення на витрати виробництва, оприбуткування придбаних матеріальних цінностей. При цьому дебетують рахунки 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 30 «Каса» та інші залежно від характеру операції.

Відрядження за кордон має свої особливості. Воно здійснюється відповідно до наказу (розпорядження) керівника підприємства після затвердження завдання, в якому визначаються мета виїзду, термін, умови

перебування за кордоном (у разі поїздки за запрошенням подається його копія з перекладом), і кошторису витрат. Термін відрядження визначається керівником, але не може перевищувати 60 календарних днів.

Інструкцією передбачено, що термін відрядження працівників, які направляються за кордон за зовнішньоекономічними договорами (контрактами) для здійснення монтажних, ремонтних, проектних, проектно-пошукових, будівельних, будівельно-монтажних і пусконаладжувальних робіт, техмонтажу та авторського нагляду під час будівництва, обслуговування та забезпечення функціонування національних експозицій на міжнародних виставках, не повинен перевищувати одного року.

На відрядження видається аванс у національній валюті країни відрядження або у вільноконвертованій валюті. Для придбання квитків для проїзду по Україні можуть бути видані гривні. Наприклад, працівник виїжджає з Дніпропетровська у Берлін. Йому потрібно доїхати до Києва, а із Києва (Бориспіль) вилетіти літаком у Берлін. Отже, в такому разі оплата за проїзд із Дніпропетровська до Києва буде у гривнях. У гривнях також будуть добові (25 грн за добу) до того часу, коли працівник має пройти митний контроль. За дні перетину кордону України (в обох напрямках) відповідно з датами відміток у закордонному паспорті, добові витрати відшкодовуються за нормами, встановленими для відряджень за кордон.

Якщо працівник одержав аванс на відрядження за кордон, але не виїхав, то він повинен протягом трьох робочих днів з дня прийняття рішення про відміну поїздки повернути до каси підприємства раніше виданий аванс в тих грошових одиницях, в яких аванс був одержаний. Підприємство ці кошти протягом п'яти робочих днів повинно повернути в банк.

У разі неповернення цих коштів з працівника стягується заборгованість у еквівалентній потрійній вартості іноземної валюти перерахованій у гривні по курсу Національного банку України на день погашення заборгованості. Стягнуті суми спрямовуються на

відшкодування збитків, завданих підприємству, а решта перераховується до державного бюджету України.

Якщо працівник після повернення із відрядження повертає в касу невикористану іноземну валюту, то вираховують і відображають курсові різниці по ній.

У разі відрядження за кордон на службовому автомобілі витрати на пально-мастильні матеріали відшкодовуються відповідно до діючих норм за кілометр пробігу та затвердженого маршруту.

Відшкодовуються також інші витрати, пов'язані з технічним обслуговуванням, стоянкою та паркуванням службового автомобіля, оплатою вартості страхового поліса. Відшкодовуються збори за проїзд ґрунтовими, шосейними дорогами та водними переправами. Документи, що підтверджують вартість витрат, проведених за кордоном, оформляються відповідно до законодавства країни відрядження.

Якщо для остаточного розрахунку за відрядження необхідно виплатити додаткові кошти, то виплата здійснюється в національній валюті України за обмінним курсом гривні на день погашення заборгованості.

4.3. Форми безготівкових розрахунків

Існують дві форми розрахунків: готівкова і безготівкова.

Готівкові розрахунки - платежі готівкою підприємств (підприємців) та фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

При здійсненні розрахунків готівкою підприємства-отримувачі платежу зобов'язані надавати підприємствам платникам податкову накладну, рахунок-фактуру, товарний чек, акт виконаних робіт, квитанцію прибуткового касового ордера, касовий чек та інші документи, які б підтверджували факт витрати готівки. Це визначено "Положенням про ведення касових операцій у

національній валюті в Україні", яке затверджене Постановою Правління Національного банку України 15 грудня 2004 р. № 637.

Безготівкові розрахунки – перерахування певної суми з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою в касу банку, на рахунки отримувачів коштів. Ці розрахунки проводяться банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях чи в електронному вигляді.

Розрахунки між підприємствами і організаціями здійснюються, як правило, у безготівковій формі через банк, що визначено "Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті", яка затверджена Постановою Правління Національного банку України 21 січня 2004 р. № 22.

Безготівкові розрахунки проводять з використанням платіжних інструментів у формі:

- меморіального ордера;
- платіжного доручення;
- платіжної вимоги-доручення;
- платіжної вимоги;
- розрахункового чека;
- акредитива;
- банківських платіжних карток;
- векселів.

Підприємства вільно вибирають форми розрахунків, закріплюють їх в договорах, угодах чи окремих домовленостях.

Для проведення розрахунків в платіжних документах потрібно проставити номери рахунків партнерів, назви банків та їх коди, ідентифікаційні коди за Єдиним державним реєстром підприємств і організацій України. В документах суми платежу вказують цифрами та літерами, зазначають мотив для перерахування чи отримання грошей (номери та дати договору, товарно-транспортних документів, найменування товарів та послуг тощо), роблять підписи особи платників, зразки яких є в банку, та ставлять печатку на першому

примірнику, на підставі якого банк проводить списання грошей з рахунку платника.

Розрахункові платіжні документи виписують з використанням технічних засобів за один раз під копіювальний папір у кількості примірників, потрібних банку та усім сторонам, які беруть участь у розрахунках. Виправлення і підчистки у розрахункових документах недопустимі. Клієнт, виходячи із своїх технічних можливостей, може подавати до банку розрахункові документи як у паперовій формі, так і у вигляді електронних документів.

Найбільш поширені розрахунки платіжними дорученнями. Платіжне доручення - розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача. Платіжне доручення виписує платник для перерахування визначеної суми зі свого рахунку на рахунок одержувача. Платник подає платіжне доручення в банк, який його обслуговує. Воно приймається до виконання протягом 10 днів з дати заповнення тільки в сумі, яка може бути сплачена за наявними коштами на рахунку або за рахунок кредиту.

При рівномірних і постійних поставках між постачальниками і покупцями розрахунки між ними можуть здійснюватись у порядку планових платежів на підставі договорів, угод з використанням платіжних доручень. В договорі передбачається розмір та строки перерахування грошей і порядок звірення та завершення розрахунків.

Платіжні доручення застосовуються для здійснення платежів:

за фактично відвантаженою/проданою продукцією (виконані роботи, надані послуги тощо);

у порядку попередньої оплати - якщо такий порядок розрахунків встановлено законодавством України та/або обумовлено в договорі;

для завершення розрахунків за актами звірки взаємної заборгованості підприємств;

для перерахування підприємствами сум, які належать фізичним особам (заробітна плата, пенсії тощо), на їх рахунки, що відкриті в банках;

для сплати податків і зборів, обов'язкових платежів до бюджетів та/або державних цільових фондів;

в інших випадках відповідно до укладених договорів та законодавства України.

Перерахування коштів (крім сплати податків і зборів) повинно мати підставу, підтверджену документами, якими можуть бути: договір, акт виконаних робіт, накладна, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, лист, наказ, тощо.

Для заповнення платіжного доручення потрібно знати таку інформацію про одержувача: найменування одержувача і його код, назва банку, його місцезнаходження і код (МФО), номер рахунку одержувача. Про себе платник записує аналогічні дані.

Виписані платіжні доручення нумерують порядковим номером з початку року і реєструють у журналі.

Факт списання коштів з рахунку платника документально оформляється меморіальним ордером для:

часткової оплати розрахункових документів;

документального підтвердження операцій з перерахування з банківських рахунків на користь клієнтів-одержувачів унесених у касу банку коштів;

перерахування коштів, зарахованих на рахунок "Кредитові суми до з'ясування";

перерахування банком коштів для вжиття заходів щодо виконання рішення (ухвали) суду;

виконання банком платіжних доручень платника в довільній формі;

перерахування банком коштів при закритті акредитива.

Меморіальний ордер - розрахунковий документ, який складається за ініціативою банку для оформлення операцій зі списання коштів з рахунку платника, внутрішньобанківських операцій відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України.

Платіжні вимоги-доручення можуть застосовуватися в розрахунках усіма

учасниками безготівкових розрахунків. Платіжна вимога-доручення - розрахунковий документ, що містить вимогу отримувача безпосередньо до платника сплатити суму грошей та доручення платника банку, що його обслуговує, здійснити переказ визначеної платником суми грошей зі свого рахунку на рахунок отримувача;

Цей документ складається з двох частин:

верхньої - вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів;

нижньої - доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача.

Верхня частина вимоги-доручення оформляється отримувачем коштів і передається безпосередньо платнику не менше ніж у двох примірниках. Доставка вимог-доручень до платника може здійснювати банк отримувача через банк платника на договірних умовах. У разі згоди оплатити вимогу-доручення платник заповнює її нижню частину і подає до банку, що його обслуговує.

Банк платника приймає вимогу-доручення від платника протягом 20 календарних днів з дати оформлення її отримувачем.

Примусове списання коштів з рахунків банки виконують на підставі рішення суду по платіжних вимогах.

Платіжна вимога - розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача або при договірному списанні отримувача до обслуговуючого платника банку здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми грошей з рахунку платника на рахунок отримувача.

Відповідно до статті 1071 Цивільного кодексу України грошові кошти можуть бути списані з рахунку клієнта без його розпорядження на підставі рішення суду, а також у випадках, встановлених договором між банком і клієнтом.

Примусове списання коштів з рахунків платників ініціюють стягувачі на підставі виконавчих документів, виданих судами.

Для примусового списання коштів стягувач оформляє не менше ніж у трьох примірниках платіжну вимогу.

Суб'єкти господарювання при укладанні договорів, можуть передбачати право одержувача на договірне списання коштів з рахунку платника за його дорученням. Таке право в одержувача виникає при настанні строку платежу, зазначеного в договорі, або при несплаті у визначений договором строк.

Перерахування коштів при договірному списанні банк проводить за дорученням одержувача на підставі платіжних вимог.

Розрахунки чеками здійснюють між юридичними особами, а також фізичними та юридичними особами. Розрахунковий чек є письмовим розпорядженням чекодавця банкові, який веде його рахунок, оплатити чекодержателю вказану у чеку суму.

Чекові книжки з бланками чеків банки видають юридичним та фізичним особам, яким відкрито рахунки у банках. Строк дії чекової книжки - один рік, а розрахункового чека, який видається для разового розрахунку фізичній особі, - три місяці. Чек із чекової книжки пред'являється до оплати в банк чекодержателя (підприємство, яке є отримувачем коштів за чеком) протягом десяти календарних днів.

Для одержання чекової книжки підприємство подає у банк заяву по встановленій формі, а також платіжне доручення для депонування коштів на окремому рахунку чекодавця - юридичної або фізичної особи, яка здійснює платіж за допомогою чека та підписує його. При видачі чекової книжки банк зазначає в ній ліміт - граничну суму платежу.

Чекодавець реєструє видані чеки на спеціально відведених сторінках у кінці чекової книжки де вказує: дату виписки, номер чека, кому видано чек та на яку суму, залишок ліміту за чековою книжкою.

Чекодержатель здає у банк чеки разом з трьома примірниками реєстру чеків – якщо рахунки чекодавця і чекодержателя відкриті в одному банку, і в чотирьох примірниках – якщо рахунки відкриті в різних банках. Якщо чекодавець і чекодержатель обслуговуються в одному банку, то після перевірки

правильності складання чеків та реєстру банк зараховує кошти на рахунок чекодержателя на підставі реєстру чеків і залишає у себе перший примірник цього реєстру. Якщо клієнти обслуговуються різними банками, то банк чекодержателя другий і третій примірники реєстру інкасує до банку-емітента, який списує кошти з чекодавця і після цього обслуговуючий банк зараховує їх чекодержателю.

Акредитив є грошовим зобов'язанням банку, яке видається ним за дорученням клієнта на користь його контрагента за договором, за яким банк, що відкрив акредитив, може здійснити постачальникові платежі або надати повноваження іншому банку здійснювати такі платежі на умовах пред'явлення документів, передбачених в акредитиві. Акредитив відкриває платник (покупець). Для цього він подає в свій банк (банк-емітент) заяву. Акредитив відкривається на відповідний строк в межах 15 днів. Оплата постачальнику здійснюється через акредитив після відвантаження товарів і пред'явлення платіжних документів згідно умови реалізації акредитива. Отже, оплата через акредитив гарантує постачальнику (бенефіціару) своєчасне надходження грошей за відвантаженими товарами. Акредитиви бувають відкличні та безвідкличні, що повинно бути вказано на кожному акредитиві. Якщо такої вказівки немає, то акредитив є безвідкличним.

Відкличний акредитив може бути змінений або анульований банком - емітентом без попереднього погодження з бенефіціаром (юридична особа, на користь якої виставлений акредитив).

Безвідкличний акредитив може бути змінений або анульований тільки за згодою бенефіціара, на користь якого був відкритий акредитив.

Акредитив відкривається для розрахунків тільки з одним постачальником. Строк дії та порядок розрахунків за акредитивом встановлюється у договорі.

Для одержання грошей за акредитивом після відвантаження продукції, виконання робіт або послуг бенефіціар подає реєстр документів та передбачені умовами акредитива документи виконуючому банку, який їх ретельно перевіряє і здійснює платіж.

Застосування акредитивної форми розрахунків здійснюється відповідно до Уніфікованих правил і звичаїв для документарних акредитивів Міжнародної торгової палати від 1993 р. № 500.

Грошовий (циркулярний) – акредитив, виплата за яким здійснюється без надання комерційних документів.

Документарний (товариний) акредитив – акредитив, виплата за яким проводиться з наданням комерційних документів, якими є комерційний рахунок, повний комплект чистих боргових коносаментів або дублікати міжнародної авіаційної, автомобільної залізничної накладної, або поштової квитанції, страховий поліс та інші документи.

Якщо умовами акредитива передбачено акцепт уповноваженого покупця, то перевіряється наявність акцептного надпису на реєстрах документів або на товарно-транспортних документах такого змісту «Акцептований за рахунок акредитива від (дата) № уповноваженим (найменування організації покупця)». Ставиться підпис уповноваженого і дата.

Уповноважений покупець повинен подати виконуючому банку: паспорт або інший документ, що його замінює, зразок підпису (заповнюється у банку на карточці зразків підписів), посвідчення про відрядження або доручення, видані організацією, яка відкрила акредитив.

Акредитив закривається виконуючим банком: а) після закінчення строку дії акредитива; б) за ініціативою заявника про припинення дії відзивного акредитива до закінчення його строку. Невикористана сума перераховується банку - емітенту для зарахування на рахунок, з якого депонувались кошти.

Останнім часом набула поширення форма безготівкових розрахунків із застосуванням платіжних банківських карток.

Загальні вимоги Національного банку України щодо здійснення банками емісії платіжних карток, а також порядок розрахунків з їх застосуванням визначено Положенням про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням, яке затверджено Постановою Правління Національного банку України від 19 квітня 2005 р. № 137.

Платіжна картка - спеціальний платіжний засіб у вигляді емітованої в установленому законодавством порядку пластикової чи іншого виду картки, що використовується для ініціювання переказу грошей з рахунку платника або з відповідного рахунку банку з метою оплати вартості товарів і послуг, перерахування грошей зі своїх рахунків на рахунки інших осіб, отримання грошей у готівковій формі в касах банків, пунктах обміну іноземної валюти уповноважених банків та через банківські автомати, а також здійснення інших операцій, передбачених відповідним договором;

Фізичні і юридичні особи можуть проводити розрахунки за продукцію, товари, роботи, послуги шляхом застосування платіжних карток.

Первинними документами, що підтверджують розрахунки за операціями з використанням платіжних карток є сліп, квитанція торговельного терміналу, чек банкомата, чек касового апарата, виписка з карткового рахунка.

Фізичні і юридичні особи застосовують платіжні картки відповідно до умов договору з банком-емітентом карток як засіб для безготівкової оплати за товари (послуги) на підприємствах торгівлі (послуг), для перерахування коштів зі своїх картрахунків на рахунки інших осіб, для оплати за товари (послуги), купівля (одержання) яких здійснюється в системах електронної комерції, а також як засіб для одержання готівки в касах банків (установ банків), пунктах обміну іноземної валюти уповноважених банків та через банкомати.

У зовнішньоекономічній діяльності застосовуються розрахунки інкасовими дорученнями (розпорядженнями).

При розрахунках за інкасо банк-емітент за дорученням і за рахунок клієнта на підставі розрахункових документів здійснює дії щодо отримання платежу від платника. Інкасове доручення може бути оформлене платіжною вимогою, розрахунковим чеком та іншими розрахунковими документами.

Розрізняють два типи інкасо:

а) чисте інкасо – інкасо фінансових документів, зокрема, векселів, чеків, які не супроводжуються комерційними документами;

б) документарне інкасо – інкасові операції здійснюються з фінансовими і

комерційними документами, які включають комерційний рахунок, повний комплект чистих боргових коносаментів, страховий поліс, сертифікат походження, дублікат залізничної накладної, пакувальний лист, ваговий лист, вантажну митну декларацію, поштову квитанцію, авіаційну накладну та інші документи.

Форма розрахунків “інкасо” більш вигідна покупцю, який оплачує товар і одночасно його одержує. Для продавця є ризик не викупу товарних документів після відправлення товарів імпортеру.

За умови виникнення взаємних зобов'язань між боржниками і кредиторами можлива форма безготівкових розрахунків шляхом здійснення заліку взаємної заборгованості. В такому випадку складається акт звірки взаємних заборгованостей після чого на суму зустрічних вимог проводиться взаємозалік.

Підприємства можуть проводити розрахунки шляхом періодичного заліку взаємних заборгованостей, про що зазначають у договорах.

Система безготівкових розрахунків (за продані товари, цінні папери, надані послуги), що ґрунтується на зарахуванні банками взаємних платіжних вимог і зобов'язань сторін, що беруть участь у розрахунках, має назву кліринг (англ. *clearing*, від *clear* - очищати, вносити ясність).

Погашення боргових зобов'язань, що виникли між двома сторонами як за реалізовану продукцію (товари, роботи, послуги), так і від іншої діяльності може здійснюватись третьою стороною за взаємною згодою всіх сторін.

Для обліку розрахунків з різними дебіторами, покупцями і замовниками, підзвітними особами застосовується журнал № 3. В сільськогосподарських підприємствах облік розрахунків з підзвітними особами відображається в журналі-ордері № 7 с.-г., різними дебіторами - в журналі-ордері № 8 с.-г., покупцями і замовниками - в журналі-ордері № 11 с.-г.

4.4. Облік розрахунків із покупцями та замовниками

Розрахунки з покупцями виникають внаслідок реалізації продукції і товарів, виконання робіт і послуг на сторону. Принципи бухгалтерського

обліку вимагають щоб доход не був врахований до того періоду, в якому товар буде відвантажений. В даний час часто практикується попередня оплата, тобто оплата в рахунок майбутніх поставок. До фактичного відвантаження товару така оплата не вважається покупкою для покупця і реалізацією для продавця. Проте часто буває, що товар відвантажений, але гроші за нього ще не надійшли, тобто проведено продажу в кредит.

В обліку потрібно дотримуватися зв'язку доходів і видатків, тобто вони повинні бути відображені в одному звітному періоді. Отже, якщо відвантажений товар вважати проданим, бо він уже покинув підприємство і викликав видаток, то в цьому ж періоді потрібно відобразити виручку від реалізації, тобто показати відповідний дохід незалежно від того одержано чи не одержано фактично гроші за відвантажений товар.

Датою реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) вважається дата відвантаження (передавання) продукції, товарів (підписання документів про виконані роботи, надані послуги).

Облік розрахунків з покупцями та замовниками ведуть на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». По дебету цього рахунку відображають нараховані суми за відпущену продукцію, а по кредиту - надходження оплати. Собівартість відвантаженої готової продукції, товарів (робіт, послуг) списують: дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації», кредит рахунків 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 234 «Виробництво». На вартість придбаної продукції за цінами реалізації, включаючи податок на додану вартість (далі – ПДВ) роблять запис: дебет рахунку 36, кредит рахунку 70 «Доходи від реалізації»; при надходженні оплати за продукцію - дебет рахунку 31 «Рахунки в банках», кредит рахунку 36. Суму податкового зобов'язання з ПДВ записують на дебет рахунку 70 і кредит субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Аналітичний облік по рахунку 36 ведуть у розрізі покупців, контролюючи нарахування боргу та його оплати по кожному документу.

4.5. Облік розрахунків по авансах та за іншими доходами

Підприємство може одержувати аванс від покупців у рахунок майбутніх поставок продукції або здійснювати авансові платежі постачальникам та підрядчикам.

Розрахунки по авансах виданих обліковують на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами». По дебету субрахунку 371 відображають видачу авансу, а по кредиту його зарахування. Записи роблять у такому порядку:

1) видано аванс постачальнику або підрядчику: дебет субрахунку 371, кредит рахунку 31 «Рахунки в банках»;

2) одержано від постачальника виробничі запаси: дебет рахунку 20 «Виробничі запаси», кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

3) зараховано раніше виданий аванс постачальнику: дебет рахунку 63 і кредит субрахунку 371.

Розрахунки за авансами одержаними обліковують на субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними». При одержанні авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальників за продукцію і виконані роботи запис роблять по дебету рахунку 31 і кредиту субрахунку 681. При зарахуванні одержаного авансу: дебет субрахунку 681 і кредит рахунку 36.

З метою спрощення обліку авансів, на нашу думку, не доцільно використовувати субрахунки 371 і 681. В такому випадку видані та одержані аванси можна відносити безпосередньо на рахунки 63 і 36 відповідно.

Приклад. Одержано аванс від покупця в сумі 20000 грн: дебет рахунку 31 і кредит рахунку 36; в рахунок авансу відвантажено продукцію покупцю в сумі 30000 грн: дебет рахунку 36 і кредит рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Якщо такі записи відбулися в одному звітному періоді, то ми виводимо залишок у звичайному порядку, який буде по дебету рахунку 36 в сумі 10000

грн (30000 – 20000 = 10000). Він відображається в активі балансу в складі дебіторської заборгованості.

Якщо одержаний аванс від покупця залишиться непогашеним протягом звітного періоду, то це буде залишок по кредиту рахунку 36. Але ж рахунок 36 активний. Тому умовно можна вважати кредитовий залишок авансом одержаним, який відображається по відповідній статті пасиву балансу (рядок 540). Аналогічно можна поступати і з виданими авансами.

Приклад. Видано аванс постачальнику в сумі 10000 грн: дебет рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” і кредит рахунку 31; одержано від постачальника товари: дебет рахунку 28 “Товари” і кредит рахунку 63. Якщо такі записи відбулися в одному звітному періоді, то залишку заборгованості по рахунку 63 не буде і відповідно не буде відображень в балансі. Але. Якщо аванс перерахований, а товар не одержаний, то у такому випадку виявиться залишок по дебету рахунку 63. Рахунок 63 пасивний, але якщо по ньому дебетовий залишок, то це і буде відповідна сума виданого авансу, яку потрібно відобразити у активі балансу.

Такий порядок дозволяє зосередити на одному рахунку 36 розрахунки з покупцями, і на іншому рахунку 63 – розрахунки з постачальниками, і не залучати до цього субрахунки 681 “Розрахунки за авансами одержаними” і 371 “Розрахунки за виданими авансами”, що значно спрощує облікову роботу і покращує контроль за станом розрахунків.

Нараховані дивіденди, відсотки, роялті тощо, які підлягають отриманню, обліковують на субрахунку 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”. У разі нарахування дивідендів, відсотків, роялті та інших доходів від фінансової діяльності запис роблять по дебету субрахунку 373 і по кредиту рахунку 73 “Інші фінансові доходи”. Зокрема, кредитують субрахунки: 731 “Дивіденди одержані” – нараховані дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними; 732 “Відсотки одержані” – нарахований дохід у вигляді відсотків за отриманими процентними векселями, нарахована винагорода за здані в фінансову оренду необоротні активи; нараховані відсотки

за кредитом, виданим члену кредитної спілки; 733 “Інші доходи від фінансових операцій” – нараховані інші доходи від фінансової діяльності. При одержанні грошей – дебет рахунків 30 “Каса” або 31 “Рахунки в банках” і кредит рахунку 37 (відповідні субрахунки).

Аналітичний облік по рахунку 37 забезпечують окремо по кожній юридичній та фізичній особах, з якими здійснюються розрахунки.

4.6. Облік розрахунків за претензіями

У підприємствах іноді виникає необхідність обліковувати розрахунки претензійного характеру. Претензії можуть пред’являтися до постачальників та підрядників:

- за виявлену при перевірці рахунків невідповідність цін і тарифів, передбачених договором, при виявленні арифметичних помилок;
- за виявлення невідповідності якості товарів технічним умовам та умовам договорів;
- за нестачу вантажів;
- за брак і простій з вини постачальників;
- за помилково списані суми;
- за пені, штрафи і неустойки, що утримуються з постачальників, покупців, замовників через невідповідність договірним зобов’язанням.

Облік розрахунків претензійного характеру ведуть на субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями». На дебеті цього субрахунку відображають суми пред’явлених претензій, а на кредиті - їх виконання та списання. При відхиленні претензій судовими органами їх суми відносять на ті рахунки обліку, з яких вони були списані.

Записи по субрахунку 374 роблять на підставі актів приймання вантажів, рішень арбітражних органів, письмових погоджень постачальників на задоволення претензій, виписок банку.

Записи по субрахунку 374 проводять у такому порядку:

1) суми претензій до постачальників у зв'язку з нестачею товарів, завищенням цін тощо: дебет субрахунку 374, кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

2) платежі, що надійшли по претензіях: дебет рахунку 31 «Рахунки в банках», кредит субрахунку 374;

3) списання претензії внаслідок відмови судовими органами: дебет рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», кредит субрахунку 374.

Цивільним кодексом України визначено (статті 549, 551), що неустойкою (штрафом, пенею) є грошова сума або інше майно, які боржник повинен передати кредиторіві у разі порушення боржником зобов'язання. Господарський кодекс України передбачає (стаття 230), що штрафними санкціями визнаються господарські санкції у вигляді грошової суми (неустойка, штраф, пеня), яку учасник господарських відносин зобов'язаний сплатити у разі порушення ним правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналежного виконання господарського зобов'язання.

Є два види неустойки:

1) штраф (нім. *strafe* – покарання) – неустойка, обчислена у відсотках від суми невиконаного або неналежного виконаного зобов'язання;

2) пеня (лат. *poena* – покарання) - неустойка, обчислена у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання.

Сторони господарського зобов'язання мають право за взаємною згодою заздалегідь визначити погоджений розмір збитків, що підлягають відшкодуванню, у твердій сумі або у вигляді відсоткових ставок залежно від обсягу невиконання зобов'язання чи строків порушення зобов'язання сторонами. Не допускається погодження між сторонами зобов'язання щодо обмеження їх відповідальності, якщо розмір відповідальності для певного виду зобов'язань визначений законом.

До суб'єкта, який порушив господарське зобов'язання, можуть бути застосовані лише ті оперативно-господарські санкції, використання яких

передбачено договором.

За прострочення платежу сплачується пеня в розмірі, який не може перевищувати подвійної облікової ставки Національного банку України, що діяла в період, за який стягується пеня. Термін позовної давності при стягненні неустойки становить один рік, основний термін позовної давності – три роки.

У податковому обліку до складу валового доходу входить фактично отримана сума неустойки. Підприємство-боржник не може включати до складу валових витрат суму визнаної неустойки. Неустойки, застосування яких передбачено договором, не оподатковуються податком на додану вартість (ПДВ).

Нарахування неустойки відображається за кредитом субрахунку 715 “Одержані штрафи, пені, неустойки” і за дебетом субрахунку 374 “Розрахунки за претензіями”. Отримання неустойки записується в дебет субрахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті” і кредит субрахунку 374.

Штрафи, пені, неустойки, визнані підприємством, відносяться до складу інших операційних витрат: дебет субрахунку 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки” і кредит субрахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Приклад:

ТОВ “Промінь” уклало договір купівлі-продажу із ЗАТ “Зоря”. Сума договору 12000 грн, в тому числі ПДВ – 2000 грн; собівартість продукції – 8000 грн; термін оплати – 5 днів з моменту відвантаження продукції. Договором передбачено за несвоєчасне виконання грошового зобов’язання нарахування неустойки у вигляді пені в розмірі подвійної облікової ставки НБУ за кожен день прострочення оплати.

ТОВ “Промінь” відвантажило продукцію 11 червня 2008 р., термін оплати за договором 16 червня 2008 р. До 30 червня гроші на рахунок ТОВ “Промінь” не надійшли. ТОВ “Промінь” обчислило суму неустойки (пені) і пред’явило претензію ЗАТ “Зоря”. ЗАТ “Зоря” претензію визнало і 1 червня 2008 р. перерахувало ТОВ “Промінь” зобов’язання та неустойку.

Розмір неустойки вираховано так:

Відсоток пені за день: $7 \% \times 2 : 366 = 0,038 \%$.

Сума пені за день: $12000 \text{ грн} \times 0,038 : 100 = 4,56 \text{ грн}$.

Кількість днів прострочення – 15.

Сума пені: $4,56 \text{ грн} \times 15 = 68,40 \text{ грн}$.

4.7. Облік розрахунків з іншими дебіторами

Розрахунки за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і втрат від псування цінностей, нестач та розкрадання грошових коштів обліковують на субрахунку 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”. У разі віднесення на винних осіб вартості нестач роблять запис по дебету субрахунку 375 і по кредиту рахунку 71 “Інший операційний дохід”, а при погашенні заборгованості – дебет рахунків 30 “Каса” або 31 “Рахунки в банках” і кредит субрахунку 375.

Погашення заборгованості за завданими збитками може відноситися в дебет різних рахунків, залежно від того, у якій формі воно здійснюється. Так, у разі погашення заборгованості грошима дебетують рахунки 30, 31, основними засобами – дебет рахунку 10 “Основні засоби”, нематеріальними активами – дебет рахунку 12 “Нематеріальні активи”, матеріальними цінностями – дебет рахунків 20, 21, 22, 26, 27, 28, за рахунок оплати праці – дебет рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” тощо.

Аналітичний облік ведуть у розрізі осіб, які мають відшкодовувати завдані збитки.

Розрахунки за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках обліковують на субрахунку 376 “Розрахунки за позиками членам кредитних спілок”. Видачу позики записують у дебет субрахунку 376, а повернення – у кредит рахунку 376 в кореспонденції з рахунками по обліку грошових коштів.

Нарахування відсотків за виданими кредитами можна обліковувати безпосередньо по субрахунку 376 по конкретних позичальниках, або по субрахунку 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”. Одержання відсотків є звичайною операційною діяльністю кредитної спілки, тому їх показують по

кредиту субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

Таким чином, нарахування відсотків записують по дебету субрахунків 373 або 376 і по кредиту субрахунку 719. Одержання відсотків: дебет рахунків 30 або 31 і кредит субрахунків 373 або 376.

Розрахунки за операціями, пов’язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім оплати праці та підзвітних сум) та розрахунки з іншими дебіторами обліковують на субрахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”. Дебетують його при збільшенні дебіторської заборгованості, а кредитують – при зменшенні (погашенні) в кореспонденції з рахунками по обліку грошових коштів та іншими рахунками. Аналітичний облік ведуть окремо по кожній юридичній та фізичній особі, з якими здійснюються розрахунки. Тут обліковують, наприклад, розрахунки з мешканцями квартир і гуртожитків, які належать підприємству. При нарахуванні заборгованості за користування житлом – дебет субрахунку 377 і кредит субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності”. Надходження квартплати – дебет рахунку 30 “Каса” і кредит субрахунку 377.

4.8. Створення та облік резерву сумнівних боргів

Методолгія формування інформації про дебіторську заборгованість визначена П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Дебітори – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума.

Дебіторська заборгованість виникає внаслідок відвантаження продукції під час її реалізації, а також в інших випадках, наприклад, щодо розрахунків з бюджетом, підзвітними особами, відшкодування завданих збитків тощо.

За термінами погашення дебіторська заборгованість є довгострокова і поточна. Довгострокова дебіторська заборгованість така, строк погашення якої передбачається після дванадцяти місяців з дати складання балансу. Вона обліковується в складі необоротних активів.

Поточна дебіторська заборгованість буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати складання балансу. Вона оцінюється за первісною вартістю і обліковується в складі оборотних активів.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між сумою поточної заборгованості і створеним резервом сумнівних боргів.

Безнадійна дебіторська заборгованість - поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість щодо її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Сумнівний борг - поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником. Сумнівні борги обліковуються у складі активів підприємства до визнання їх безнадійною заборгованістю або погашення.

З метою відображення реальної суми поточної дебіторської заборгованості, створюється резерв сумнівних боргів. Його розмір визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості. Вона здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Він визначається підприємством виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності по них (табл. 4.1).

Резерв сумнівних боргів обліковують на рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів”. По кредиту рахунку 38 відображають створення резерву в кореспонденції з субрахунком 944 “Сумнівні та безнадійні борги”. В дебет рахунку 38 відносять списання безнадійної заборгованості за рахунок створеного резерву.

На бухгалтерських рахунках проводяться такі записи:

1) дебет субрахунку 944 “Сумнівні та безнадійні борги” і кредит рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” – створено резерв сумнівних боргів;

2) дебет рахунків 38 (в межах створеного резерву сумнівних боргів) і 944 (на різницю між сумою списаної безнадійної дебіторської заборгованості і сумою, що віднесена за рахунок створеного резерву сумнівних боргів) і кредит рахунків 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” або субрахунку 377 “Розрахунки з різними дебіторами” – списано безнадійну дебіторську заборгованість.

Таблиця 4.1

Періодизація дебіторської заборгованості

Покупець	Сума боргу по кількості прострочених днів оплати, грн			
	1-30	31-60	61-90	понад 90
1		10000		
2			4000	
3	3000			
4				25000
5		8000		
6			6000	
Разом	3000	18000	10000	25000
Процент неоплачених боргів виходячи з аналізу минулих періодів	2	5	8	30
Розрахункова сума резерву	60	900	800	7500

Сума списаної дебіторської заборгованості обліковується по дебету позабалансового субрахунку 071 “Списана дебіторська заборгованість” протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у разі зміни майнового становища боржника. Дебіторська заборгованість списується по кредиту субрахунку 071 після надходження суми в порядку відшкодування, або у зв’язку з закінченням строку обліку такої заборгованості, з одночасними записами за дебетом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” чи інших рахунків обліку активів і кредитом субрахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

4.9. Облік довгострокової дебіторської заборгованості

Довгострокова дебіторська заборгованість юридичних та фізичних осіб обліковується на рахунку 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи”.

Рахунок 18 має чотири субрахунки:

181 “Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду”;

182 “Довгострокові векселі одержані”;

183 “Інша дебіторська заборгованість”;

184 “Інші необоротні активи”.

Виникнення довгострокової дебіторської заборгованості відображають по дебету рахунку 18, а її погашення - по кредиту рахунку 18.

На субрахунку 181 відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду. Довгострокову дебіторську заборгованість за об’єкт переданий в оренду записують в дебет субрахунку 181 і кредит субрахунку 742 «Дохід від реалізації необоротних активів». Належна сума погашення вартості об’єкта оренди в періоді, яка визначається окремим розрахунком в залежності від вартості орендованого об’єкта та строку оренди, записується по кредиту субрахунку 181 і дебету субрахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”. Субрахунок 181 кредитують при настанні відповідних періодів до повного списання дебіторської заборгованості.

На субрахунку 182 ведеться облік векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості. При одержанні векселя запис роблять по дебету субрахунку 182 з кредиту рахунків 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 74 “Інші доходи” та інших.

На субрахунку 183 обліковують дебіторську заборгованість по розрахунках з працівниками за виданими довгостроковими позиками та інші види довгострокових розрахунків.

На субрахунку 184 ведеться облік активів, використання яких, як очікується, неможливо протягом дванадцяти місяців з дати балансу, зокрема грошових коштів, а також інших активів, які не відображаються на інших рахунках з обліку необоротних активів.

4.10. Облік розрахунків векселями

Використовують векселі коли потрібно провести відстрочення платежу або оперативно провести фінансову операцію. Вексель (нім. *Wechsel* – обмін) - цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов’язання векселедавця оплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Випускаються простий і переказний векселі. Простий вексель містить такі реквізити:

- а) найменування - “вексель”;
- б) просту і нічим не обумовлену обіцянку сплатити визначену суму;
- в) зазначення строку платежу;
- г) зазначення місця, в якому повинен здійснитися платіж;
- д) найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений;
- е) дату і місце складання векселя;
- є) підпис того, хто видає документ (векселедавця). Підписують вексель керівник і головний бухгалтер та засвідчують печаткою. Переказний вексель крім

того повинен містити також просту і нічим не обумовлену пропозицію сплатити певну суму, а також найменування того, хто повинен платити (платника).

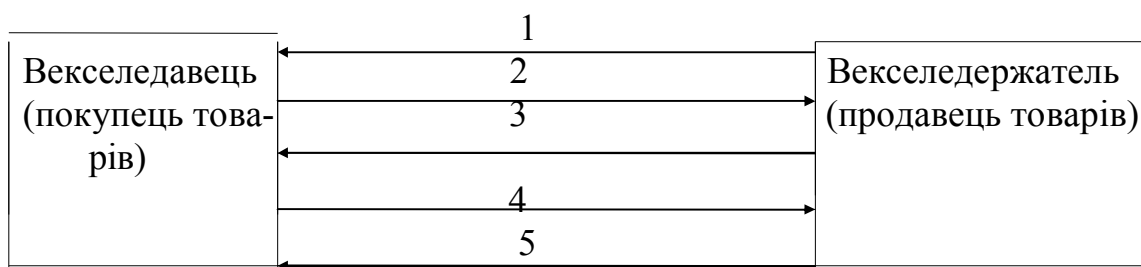
Використовувати векселі, а також виступати векседавцем, акцептантом (особа, яка приймає на себе платіж за векселем), індосантом (надписувач векселя) та авалістом (поручитель за векселем) може тільки юридична особа. Векселі видаються лише для оплати за поставлену продукцію, виконані роботи та надані послуги, за винятком векселів Міністерства фінансів України, Національного банку України та Кабінету Міністрів України.

Векседавець виписує простий вексель векселедержателю, який через обумовлений час пред'являє його до оплати (рис. 4.1).

При використанні переказного векселя приймають участь щонайменше три особи: векседавець, векселедержатель і платник. Векседавець видає переказний вексель векселедержателю, а платник повинен сплатити індосату (векселедержатель, що придбав вексель за надписом) визначену суму.

Переказний вексель строком “за пред'явленням” може бути пред'явленим до оплати протягом одного року від дня його складання.

При використанні переказного векселя беруть участь щонайменше три особи: векседавець, векселедержатель і платник. Векседавець видає переказний вексель векселедержателю, а платник повинен сплатити індосанту (векселедержатель, що придбав вексель за надписом) визначену суму (рис. 4.2). Переказний вексель строком “за пред'явленням” може бути пред'явленим до оплати протягом одного року від дня його складання.



1 - відправка товару покупцю;

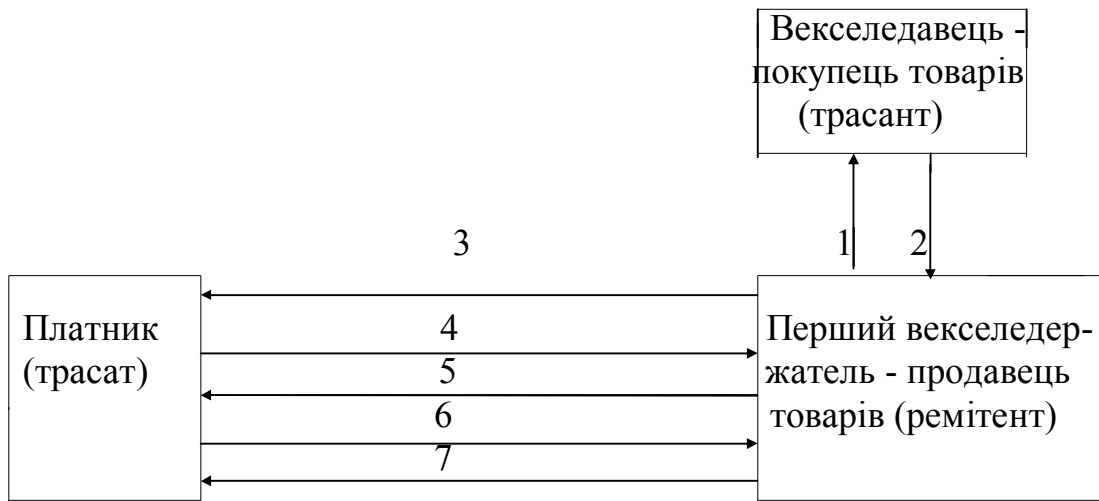
2 - видача векселя;

3 - пред'явлення векселя до оплати;

4 - погашення векселя (оплата);

5 - вручення погашеного векселя з розпискою про отримання платежу.

Рис. 4.1. Схема обігу простого векселя



- 1 - відправка товару покупцю;
- 2 - видача векселя;
- 3 - пред'явлення векселя до акцепту;
- 4 - підтвердження акцепту;
- 5 - пред'явлення векселя до оплати;
- 6 - погашення векселя (оплата);
- 7- вручення погашеного векселя з розпискою про отримання платежу.

Рис. 4.2. Схема обігу переказного векселя

Платник акцептує (приймає до оплати) переказний вексель, а також може відмовитися від акцепту. В останньому випадку у прилюдненому порядку складається акт. Протест векселів про неоплату або недатування акцепту здійснюється нотаріусами. Векселі, опротестовані нотаріусами, є виконавчими документами.

Погашення заборгованості підприємств, установ та організацій із зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування може бути проведене шляхом оформлення її вексями. Для цього боржник виписує простий вексель на суму заборгованості, авальює його у банківській установі, тобто бере її поручительство у вигляді зобов'язання сплатити вексель у разі його несплати боржником у встановлений термін. Авальований банком вексель передається боржником Пенсійному фонду.

Для інвестиційної діяльності становить інтерес погашення векселя заліком товарної продукції, що робиться за згодою векселедавця та векселедержателя. В такому разі підприємство одержує цінності і для їх оплати видає вексель продавцю. При одержанні з виробництва готової продукції її відвантажують покупцю в рахунок викупу раніше виданого свого векселя. Таким чином, маючи сезонний характер виробництва, виробник продукції, по суті, сплачує нею за одержані матеріальні активи, покриваючи розбіжності в часі випискою та покупкою свого ж векселя.

Постановою Правління Національного банку України “Про затвердження Положення про порядок здійснення банками операцій з векселями в національній валюті на території України” № 508 від 16 грудня 2002 р. передбачена *доміциляція*, тобто призначення за векселем особливого місця платежу, відмінного від місцезнаходження особи, яка зазначена як платник за векселем, шляхом проставлення доміциляційної формули. На підставі складеного договору векселедавець перераховує на окремий рахунок у банку суму коштів, достатню для погашення виданого векселя. Платіж за векселем здійснюється у банку.

Векселі використовують також для здійснення розрахункових операцій у випадках тимчасової відсутності у платника платіжних засобів.

Заборгованість по розрахунках з покупцями, замовниками та іншими дебіторами, що забезпечена одержаними векселями, обліковується на рахунках 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи”, субрахунок 182 “Довгострокові векселі одержані”, 34 “Короткострокові векселі одержані”. Аналітичний облік ведуть по кожному одержаному векселю.

У разі одержання векселя від покупця роблять запис: дебет рахунків 18 або 34, кредит рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” або 37 “Розрахунки з різними дебіторами”. Нарахування заборгованості за реалізовані товари відображають по дебету рахунків 36, 37 і кредиту рахунку 70 “Доходи від реалізації”. У міру надходження грошей за вексель на підставі виписки банку записують у дебет рахунку 31 “Рахунки в банках” і кредит рахунків 18 або 34.

Заборгованості по розрахунках з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами, які забезпечені виданими векселями, обліковують по рахунках 51 “Довгострокові векселі видані” або 62 “Короткострокові векселі видані”. Аналітичний облік ведуть по кожному виданому векселю. При видачі векселів роблять запис: дебет рахунків 63, 68, кредит рахунків 51, 62.

Витрати у вигляді договірних відсотків за відстрочку платежу векселедавець записує по кредиту рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями” і дебету рахунку 95 “Фінансові витрати”. Погашення заборгованості, забезпеченої виданими векселями, відображають по дебету рахунків 51, 62 і кредиту рахунку 31.

Куплені підприємством векселі (за вартістю придбання) записують по дебету субрахунку 352 “Інші поточні фінансові інвестиції” і кредиту рахунку 31.

Розрахунки з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточними зобов'язанням, обліковуються на рахунку на рахунку 51 “Довгострокові векселі видані”

На рахунку 51 “Довгострокові векселі видані” за кредитом відображається видача векселів в забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями; за дебетом - погашення заборгованості, забезпеченої виданими векселями. Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем.

Поточні зобов'язання за виданими векселями обліковують на рахунку 62 «Короткострокові векселі видані». За кредитом рахунку 62 відображається видача векселів постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам, а за дебетом – погашення заборгованості за виданим векселем.

4.11. Визнання та види зобов'язань

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 11 “Зобов'язання”.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення.

Погашення зобов'язання може здійснюватися шляхом сплати грошима, відвантаження готової продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг тощо.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

- довгострокові;
- поточні;
- забезпечення;
- непередбачені зобов'язання.
- доходи майбутніх періодів.

До довгострокових зобов'язань належать такі зобов'язання, які повинні бути погашені протягом більше як 12 місяців, або протягом періоду більшого, ніж один операційний цикл, якщо він становить більш як 12 місяців.

Довгостроковими зобов'язаннями є:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

П(С)БО 11 “Зобов'язання” передбачає, що зобов'язання, на яке

нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;

не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю.

Теперішня вартість - дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

До поточних зобов'язань відносяться:

- короткострокові кредити банків;
- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані;
- кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточна заборгованість за розрахунками з одержаних авансів, з бюджетом, з позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, внутрішніх розрахунків;
- інші поточні зобов'язання.

Поточні зобов'язання відображають у балансі за сумою погашення.

Зобов'язання виникають при виконанні контрактів. Розрізняють

звичайний і обтяжливий контракт.

Обтяжливий контракт - контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Окремим видом зобов'язань є забезпечення. Вони не мають чітко визначеного строку. Сума їх на дату балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок.

П(С)БО 11 “Зобов'язання” передбачає, що забезпечення можуть створюватися для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу.

Забезпечення для відшкодування витрат на реконструкцію створюється при наявності затвердженого на підприємстві плану реконструкції з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат на їх здійснення.

До зобов'язань відносяться також суми цільового фінансування, які отримані підприємством для виконання конкретних цільових програм.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується).

Для відображення зобов'язань у пасиві балансу використовують чотири розділи:

розділ II «Забезпечення наступних витрат і платежів»;

розділ III «Довгострокові зобов'язання»;

розділ IV «Поточні зобов'язання»;

розділ V «Доходи майбутніх періодів».

Тобто, пасив балансу включає власний капітал і зобов'язання. Нагадаємо рівняння балансу, яке виражене наступною формулою:

$$\text{Актив} = \text{Капітал} + \text{Зобов'язання}$$

Для обліку кожного виду зобов'язань є відповідні рахунки. Ці рахунки пасивні. По дебету в них відображають виконання (зменшення) зобов'язань, а по кредиту утворення (збільшення) зобов'язань.

Заборгованість з оплати праці становить зобов'язання перед працівниками підприємства. Враховуючи значний обсяг і специфічність цих зобов'язань, облік розрахунків з оплати праці розглядається в окремій темі посібника.

4.12. Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками

Процес постачання є невід'ємною ланкою кругообігу засобів. Покупець купує у продавця (постачальника), сировину і матеріали, пальне і мастильні матеріали, мінеральні добрива, запасні частини та інші матеріальні цінності, необхідні для здійснення господарської діяльності. Від постачальників можуть поступати також верстати, трактори, автомобілі, комп'ютери та інші об'єкти основних засобів. Підрядні організації виконують для замовників будівельні роботи, а також роботи і послуги виробничого характеру - ремонтні роботи, внесення добрив, технічне обслуговування тощо. Взаємовідносини між підприємствами регулюються двосторонніми угодами. При організації обліку потрібно забезпечити виконання умов, зазначених в угодах.

Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками ведуть на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Це активно-пасивний

рахунок, який може мати одночасно два сальдо: по дебету - сума дебіторської заборгованості, а по кредиту - кредиторської.

Тобто, дебет рахунку 63 (борги нам) потрібно відобразити в активі балансу, а кредит рахунку 63 (наші зобов'язання) – в пасиві балансу. Згідно плану рахунків рахунок 63 знаходиться в класі 6 "Поточні зобов'язання", тобто є пасивним.

Рахунок 63 кредитують на суму фактично одержаних товарно-матеріальних цінностей, спожитих робіт і послуг в кореспонденції з дебетом матеріальних і затратних рахунків. Запис роблять на підставі товарно-транспортних накладних, накладних, рахунків-фактур, актів приймання виконаних робіт і послуг. Отже, по кредиту рахунку 63 записують суму згідно розрахункових документів і відносять в дебет рахунків 15, 20, 21, 22, 23, 91, 92, 93, 64. У зв'язку з тим, що виробничі запаси оприбутковують по цінах постачальників без суми податку на додану вартість (ПДВ), то по кредиту рахунку 63 записують загальну суму, яку потрібно заплатити згідно одержаних документів, а по дебету кореспондуючих рахунків запис роблять без ПДВ, суму якого відносять у дебет субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Якщо ПДВ окремо не виділяється (покупець або продавець не платники ПДВ, звільнені від сплати ПДВ тощо), то на вартість придбаних цінностей заноситься загальна сума, яка підлягає сплаті постачальникам.

За дебетом рахунку 63 обліковують уплачені суми для погашення заборгованості постачальникам і підрядникам, а також внесення підприємством попередньої оплати або погашення кредиторської заборгованості (табл. 4.2). Запис роблять на підставі виписок банку та інших документів, які підтверджують факт проведення оплати.

Рахунок 63 має три субрахунки:

631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками";

632 "Розрахунки з іноземними постачальниками";

633 "Розрахунки з учасниками ПФГ".

Таблиця 4.2

Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Оплачено постачальникам і підрядникам:		
з поточного рахунку	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”
через акредитив	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”
виданими векселями	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	62 “Короткострокові векселі видані”
за рахунок короткострокової позики банку	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	60 “Короткострокові позики”
Оприбутковано від постачальників матеріальні цінності	20 “Виробничі запаси”, 28 “Товари”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
Нараховано підрядникам за виконані роботи і надані послуги згідно складених актів	15 “Капітальні інвестиції”, 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
Відображено ПДВ згідно з податковими накладними постачальників	64 “Розрахунки за податками й платежами”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
Відображено залік взаємної заборгованості між постачальниками та покупцями	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

На субрахунках 631, 632, 633 ведеться облік розрахунків за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги відповідно з вітчизняними і іноземними постачальниками та підрядниками, а також з учасниками промислово-фінансових груп (ПФГ).

ПФГ є видом об'єднань підприємств. Вони діють відповідно до закону України від 21 листопада 1995 р. № 437/95-ВР “Про промислово-фінансові групи”, а також Господарського кодексу України.

ПФГ є об'єднанням, яке створюється виключно за рішенням Кабінету Міністрів України на певний строк з метою реалізації державних програм розвитку пріоритетних галузей виробництва і структурної перебудови економіки України, включаючи програми згідно з міжнародними договорами України, а також з метою виробництва кінцевої продукції. ПФГ не є юридичною особою.

При журнально-ордерній формі для обліку по рахунку 63 призначений журнал № 3 та відомість аналітичного обліку. В цих регістрах відображають залишки на початок місяця, обороти по кредиту і дебету, а також залишки на кінець місяця. Така побудова журналу № 3 обумовлена тим, що спочатку відображають надходження цінностей від постачальника, записуючи в кредит рахунку 63, а потім роблять відмітки про оплату одержаних цінностей, здійснюючи запис в дебет рахунку 63. Тобто в основу покладено той принцип, що цінності одержують, а потім за них проводять оплату. Проте в даний час вказаний принцип не дотримується. Адже часто може бути застосована попередня оплата.

Сільськогосподарські підприємства для обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками використовують журнал-ордер № 6 с.-г.

Записи по кредиту рахунку 63 в журналі № 3 проводять на підставі пред'явлених постачальником (підрядчиком) і прийнятих до оплати розрахункових документів (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні). Дані по кожному документу записують окремим рядком. Надходження матеріальних цінностей та виконаних робіт повинно бути підтверджене (підпис на документі матеріально відповідальної особи про приймання цінностей, прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів тощо).

4.13. Облік розрахунків з учасниками та за іншими операціями

Розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку (дивіденди тощо) обліковують на рахунку 67 "Розрахунки з учасниками". По кредиту рахунку 67

відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, а по дебету – її зменшення (погашення).

Рахунок 67 має два субрахунки:

671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”;

672 “Розрахунки за іншими виплатами”.

Нараховувати дивіденди можна раз на рік або квартал. В акціонерних товариствах дивіденди виплачуються один раз на рік. Нерезидентам дивіденди виплачують лише за наявності прибутку в емітента.

Записи на рахунках бухгалтерського обліку операцій по нарахуванню та виплаті дивідендів показано в таблиці 4.3.

На субрахунку 672 ведеться облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства. Зменшення статутного або пайового капіталу засновників відображають по дебету рахунків 40 “Статутний капітал” або 41 “Пайовий капітал” і по кредиту субрахунку 672 “Розрахунки за іншими виплатами”. Видача активів у рахунок погашення заборгованості перед учасниками відноситься в дебет субрахунку 672.

Для обліку розрахунків з учасниками використовується журнал № 3, а в сільськогосподарських підприємствах – журнал-ордер № 8 с.-г.

Аналітичний облік по рахунку 67 ведуть по учасниках та засновниках, з якими здійснюються розрахунки.

Розрахунки за іншими операціями обліковуються на рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”.

Рахунок 68 має п'ять субрахунків:

681 “Розрахунки за авансами одержаними”;

682 “Внутрішні розрахунки”;

683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”;

684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”;

Облік нарахування та виплати дивідендів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
Нараховані дивіденди	443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”	671 “Розрахунки нараховані дивідендів”	10000
Списано використання прибутку	441 “Прибуток нерозподілений”	443 “Прибуток використаний у звітному періоді”	10000
Нараховано податок на дивіденди	981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності”	641 “Розрахунки за податками”	2500
Сплачено до бюджету податок на дивіденди	641 “Розрахунки за податками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	2500
Виплачені дивіденди юридичним особам	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”	301 “Каса в національній валюті”, 311 “Поточні рахунки в національній валюті”	10000
Утримано податок по дивідендах із доходів фізичних осіб	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”	641 “Розрахунки за податками”	1300
Виплачено дивіденди фізичним особам	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”	301 “Каса в національній валюті”	8700
Реінвестовано дивіденди та інші доходи учасників і засновників на збільшення статутного капіталу	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”	40 “Статутний капітал”, 46 “Неоплачений капітал”	10000

На субрахунку 681 обліковують розрахунки по одержаних авансах під поставку матеріальних цінностей. Одержання авансу: дебет рахунків 30 “Каса” або 31 “Рахунки в банках” і кредит субрахунку 681. Зарахування авансу: дебет субрахунку 681 і кредит рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”.

На субрахунку 682 обліковують всі види поточних розрахунків з дочірніми підприємствами. За кредитом субрахунку 682 відображається заборгованість материнського підприємства перед дочірніми підприємствами за одержані від них активи, виконані роботи, надані послуги. За дебетом субрахунку 682 – перерахування грошових коштів, передача активів, виконання робіт, надання послуг дочірнім підприємствам.

На субрахунку 683 ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей, реалізацією продукції, виплатою заробітної плати та за іншими видами розрахунків.

При внутрішньогосподарських розрахунках переміщення ресурсів між підрозділами одного підприємства можна оформляти через активно-пасивний субрахунок 683. При передачі товарно-матеріальних цінностей дебетують субрахунок 683 і кредитують рахунки 10, 20, 21, 22, 26, 27, 28. При отриманні товарно-матеріальних цінностей дебетують рахунки 10, 20, 21, 22, 26, 27, 28 і кредитують рахунок 683.

На субрахунку 684 ведеться облік нарахованих відсотків за використанням коштів або товарів, отриманих у кредит; використання майна, отриманого в користування; за іншими операціями.

Нараховано відсотки за отриманий кредит: дебет субрахунку 951 “Відсотки за кредит” і кредит субрахунку 684. Сплата нарахованих відсотків за кредит: дебет субрахунку 684 і кредит рахунку 31 “Рахунки в банках”.

При журнально-ордерній формі облік розрахунків за іншими операціями здійснюється в журналі № 3, а сільськогосподарськими підприємствами – в журналі-ордері № 8 с.-г.

4.14. Облік товарообмінних (бартерних) операцій

Товарообміна (бартерна) операція - господарська операція суб'єкта підприємницької діяльності, що передбачає розрахунок за товари, продукцію (роботи, послуги) у будь-якій формі, в іншій, ніж грошова, включаючи будь-

які види погашення (заліку) взаємної заборгованості між сторонами господарської операції без проведення грошових розрахунків. Підставою для проведення обміну товарами є договір бартеру. Він є двостороннім між учасниками.

При бартерних операціях податкове зобов'язання настає по першій події (одержання цінностей або відвантаження продукції).

Обмін може здійснюватися на подібні і неподібні активи. Подібні активи мають відповідати одразу двом умовам – мати однакове функціональне призначення і єдину справедливую вартість.

П(С)БО 9 “Запаси” передбачає, що первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо вона перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Справедлива вартість це фактично договірна ціна, яка визначена для даного активу, тобто покупець згоджується заплатити за актив таку суму, а продавець - віддати його за цю ціну.

П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” містить таке визначення: “Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами”.

П(С)БО 15 “Дохід” встановлює, що дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість. Отже, при обміні подібними активами дохід не відображається.

Приклад 1. Агрофірма “Нива” обміняла свій ліс круглий на шифер у ТОВ “Зоря”. Балансова вартість лісу круглого – 800 грн, шиферу – 600 грн, справедлива вартість обмінюваних товарів – 1000 грн.

В нашому прикладі справедлива вартість значно вища за балансову. За таких умов балансова вартість придбаних активів дорівнює балансовій вартості переданих активів.

Агрофірма “Нива” списала свій ліс круглий по балансовій вартості 800 грн і на цю ж суму оприбуткувала шифер (табл. 4.4). Валові доходи і валові витрати між собою рівні, тобто показані за справедливою вартістю 1000 грн. Тому за даною операцією не виникає податок на прибуток. Податкові зобов’язання дорівнюють податковому кредиту, що визначено в сумі 200 грн. Тому платежі в бюджет по ПДВ відсутні

Таблиця 4.4

Облік обміну подібними активами, якщо справедлива вартість вища від балансової

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Податковий облік, грн	
	дебет	кредит		валові доходи	валові витрати
Відображення операцій у агрофірмі “Нива”					
Списано балансову вартість переданого лісу круглого	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	205 “Будівельні матеріали”	800	1000	
Відображено податкове зобов’язання з ПДВ	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	641 “Розрахунки за податками”	200		
Оприбутковано одержаний шифер	205 “Будівельні матеріали”	631 “Розрахунки з вітчизняними поставальниками”	800		1000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з вітчизняними поставальниками”	200		

Зараховано взаємозалік заборгованостей	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	1000			
Відображення операцій у ТОВ “Зоря”						
Списано балансову вартість переданого шиферу	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	205 “Будівельні матеріали”	600	1000		
Відображено податкове зобов’язання з ПДВ	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	641 “Розрахунки за податками”	200			
Оприбутковано одержаний ліс круглий	205 “Будівельні матеріали”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	600			
Відображено податковий кредит з ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	200			
Зараховано взаємозалік заборгованостей	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	800			

ТОВ “Зоря” списало свій шифер по балансовій вартості 600 грн. і на цю ж суму оприбуткувало одержаний ліс круглий. Платежі в бюджет по податку на прибуток і з ПДВ теж відсутні.

Якщо справедлива вартість обмінюваних товарів нижча за балансову вартість, то в такому випадку первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість.

Якщо обмінювані активи мають різне функціональне призначення або різні справедливі вартості, то такі активи вважаються неподібними. П(С)БО 9 “Запаси” передбачає, що первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні активи, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Відповідно П(С)БО 15 “Дохід” суму доходу за бартерним контрактом визначають за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів. Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Приклад. Агрофірма “Нива” обміняла своє зерно пшениці озимої на бензин у ТОВ “Зоря”. Балансова вартість зерна – 800 грн, бензину – 600 грн, справедлива вартість обмінюваних товарів – 700 грн.

В даному випадку агрофірма “Нива” списала свою пшеницю по балансовій вартості і оприбуткувала одержаний бензин за справедливою вартістю (табл. 4.5). Податкове зобов’язання і податковий кредит вираховано із справедливої вартості, тобто із суми 700 грн. По результатах обміну сформовано фінансовий результат – збиток 100 грн ($800 - 700 = 100$). Аналогічні записи проводить ТОВ “Зоря”, в якого внаслідок проведеного обміну появився прибуток в розмірі 100 грн як різниця між справедливою і балансовою вартістю переданого бензину.

Якщо справедливі вартості обмінюваних запасів різні, то виникають грошові розрахунки на суми доплат. Тобто якби у наведеному прикладі справедлива вартість зерна була 700 грн, а бензину 900 грн, то агрофірма “Нива” повинна була б доплатити 200 грн ТОВ “Зоря”.

Розрахунки по таких доплатах обліковують на рахунках 37 “Розрахунки з різними дебіторами” (на суму доплат до отримання) і 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” (на суму доплат до перерахування).

Таблиця 4.5

Облік обміну неподібними активами, якщо справедлива вартість їх однакова

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
Відображення операцій у агрофірмі “Нива”			
Списано балансову вартість переданого зерна	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	26 “Готова продукція”	800
Відображено дохід від переданого зерна	37 “Розрахунки з різними дебіторами”	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	840
Відображено податкове зобов’язання з ПДВ	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	641 “Розрахунки за податками”	140
Оприбутковано одержаний бензин	203 “Паливо”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	700
Відображено податковий кредит з ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	140
Сформовано фінансовий результат:			

Списано балансову вартість зерна	791 “Результат основної діяльності”	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	800
Списано справедливу вартість бензину	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	791 “Результат операційної діяльності”	700
Відображено зарахування заборгованостей	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	37 “Розрахунки з різними дебіторами”	840
Відображення операцій у ТОВ “Зоря”			
Списано балансову вартість переданого бензину	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	26 “Готова продукція”	600
Відображено дохід від переданого бензину	37 “Розрахунки з різними дебіторами”	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	840
Відображено податкове зобов’язання з ПДВ	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	641 “Розрахунки за податками”	140
Оприбутковано одержане зерно	201 “Сировина й матеріали”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	700
Відображено податковий кредит з ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	140
Сформовано фінансовий результат:			
списано балансову вартість бензину	791 “Результат операційної	943 “Собівартість реалізованих ви-	600

	діяльності”	робничих запасів”	
списано справедливу вартість зерна	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	791 “Результат операційної діяльності”	700
Відображено зарахування заборгованостей	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	37 “Розрахунки з різними дебіторами”	840

4.15. Облік розрахунків за кредитами банків

На підприємствах в окремі періоди за умови недостатності власних коштів виникає потреба в залученні додаткових коштів зі сторони, що відбувається шляхом одержання кредитів.

Кредит - це позичковий капітал банку у грошовій формі, що передається фізичним або юридичним особам у тимчасове користування на умовах забезпечення повернення, строковості, платності та цільового характеру використання.

Основні ознаки, що визначають сутність кредиту, такі:

- а) учасники кредитних відносин повинні бути економічно самостійними, тобто функціонувати на основі самоокупності;
- б) кредитні відносини є добровільними і рівноправними;
- в) кредитні відносини не змінюють власника цінностей;
- г) кредитні відносини є платними і здатні забезпечувати зростання вільної вартості, що формує позиковий капітал.

Об'єктом кредиту є позичена вартість, яка передається в позику одним суб'єктом іншому. Позичена вартість може бути у формі грошей, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Позика породжує кредитні відносини між партнерами.

Суб'єктами кредиту є кредитори і позичальники. Кредитори – це учасники кредитних відносин, які мають вільні кошти і передають їх у тимчасове

користування іншим суб'єктам – позичальникам. Учасниками кредитних відносин можуть бути фізичні особи, юридичні особи, держава.

Основні принципи кредитування: цільове призначення, строковість, поверненість, забезпеченість, платність.

Види кредиту класифікують за різними критеріями.

Залежно від суб'єктів кредитних відносин виділяють міжгосподарський, банківський, державний, споживчий, міжнародний кредити.

Міжгосподарський кредит це такий, який існує між суб'єктами господарювання. Він буває таких видів: комерційний кредит, дебіторська і кредиторська заборгованість, аванси, тимчасова фінансова допомога, лізинг.

Комерційний кредит виникає між підприємствами шляхом продажу товарів з відстроченням платежу. При такому кредиті, як правило, офіційно не передбачається використання позикового процента. Але плата за кредит може бути включена в ціну товару, яка визначається за згодою покупця і продавця.

Дебіторська і кредиторська заборгованість подібна до комерційного кредиту, але навідріз від нього виникає всупереч волі сторін, не має родових ознак кредиту, а саме: добровільності, рівноправності та платності.

Аванс – грошова сума, сплачена наперед з метою забезпечення гарантії отримання покупцем товарів, а продавцем – грошей за товари, роботи, послуги. За користування авансом відсотки офіційно не платять.

Тимчасова фінансова допомога надається окремим суб'єктам господарювання на умовах повернення та, як правило, без сплати відсотків за користування.

Лізинг визначає відносини між суб'єктами господарської діяльності, які виникають у разі оренди основних засобів або землі. Лізингові операції здійснюються у вигляді оперативного, фінансового та зворотного лізингу, оренди землі та оренди жилих приміщень.

Банківський кредит це такий, при якому однією з сторін кредитної угоди є банк. Банк може бути позичальником (залучає вклади на депозити) і кредитором (надає кредити).

За схемою надання розрізняють такі банківські кредити: кредитна лінія, револьверні, контокорентні, овердрафт. Кредитна лінія дає можливість позичальнику використовувати визначену суму кредиту поступово в межах обумовленого строку. Револьверні кредити – це такі, які автоматично поновлюються в межах обумовленого договором розміру. Контокорентний кредит передбачає відкриття банком контокорентного рахунку, з якого здійснюються платежі клієнта у межах обумовленого ліміту, та на який зараховуються надходження клієнту, в тому числі і в рахунок погашення кредиту. Різновидом контокоренту є овердрафт.

Варто зазначити, що у разі здійсненні платежів за овердрафтом, на поточному рахунку підприємства може виникати кредитовий залишок. Це відбувається через те, що платежі з рахунку будуть здійснюватись коштами наданими банком підприємству в кредит на суму, що може перевищувати залишок коштів на рахунку підприємства.

За забезпеченістю повернення кредити є забезпечені та незабезпечені. Забезпеченням кредиту може бути нерухоме майно, цінні папери, страховий поліс, поручительство (гарантія) третьої особи тощо. До забезпечених відносять іпотечні кредити – це вид економічних відносин з приводу надання кредитів під заставу нерухомого майна. Предметом іпотеки виступають житлові будинки, квартири, споруди, магазини, земельні ділянки, що є власністю позичальника. Незабезпечений (бланковий) кредит надається в межах наявних власних коштів під зобов'язання повернути кредит, із застосуванням підвищеної відсоткової ставки надійним позичальникам, які мають стабільні джерела погашення кредиту і перевірений авторитет у банківських колах. Як правило, банки надають забезпечені кредити.

За ступенем ризику кредити поділяються на стандартні, тобто надані позичальникам, які раніше своєчасно розраховувалися з банком за позиками, та з підвищеним ризиком, тобто надані клієнтам з нестійким фінансовим становищем або які допускали прострочені платежі банку.

Державний кредит – це такий кредит, одним з учасників якого (позичальник або кредитор) є держава.

Споживчий кредит – це такий кредит, який надається фізичним або юридичним особам для споживчої мети. Він може надаватися банками, а також іншими юридичними і фізичними особами. До кредитних небанківських установ, які надають споживчий кредит, відносяться ломбарди, кредитні спілки, підприємства зв'язку (розмови у кредит), торговельні організації (продаж товарів із розстрочкою платежу). На споживчі цілі можуть надавати кредит фізичні особи одна одній.

Міжнародний кредит – це кредитування з однієї країни в іншу. Тут обов'язковою умовою є належність кредитора і позичальника до різних країн. Міжнародний кредит залежно від кредитора є фірмовий, банківський та урядовий. При фірмовому кредиті іноземний експортер продає товар вітчизняному імпортеру в кредит. Якщо однією із сторін у міжнародному кредиті є банк, то це називається банківський кредит, а якщо уряд – урядовий кредит.

Під час кредитування виникають взаємні зобов'язання між банком і позичальником. Зобов'язання поділяються на довгострокові (понад 1 рік) і поточні (до 1 року).

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

Строк кредиту, а також відсотки за його користування розраховують з моменту отримання до повного погашення кредиту та відсотків за його користування.

Короткострокові кредити можуть надавати банки у разі тимчасових фінансових труднощів, що виникають у зв'язку з витратами виробництва та обігу не забезпечених надходженнями коштів у відповідному періоді. Довгострокові кредити надаються на поточні потреби і для капітальних інвестицій.

Кредитні взаємовідносини регулюються на підставі кредитних договорів, що укладаються між кредитором і позичальником в письмовій формі. В договорі передбачаються взаємні зобов'язання та відповідальність сторін.

Кредити надають підприємствам у безготівковій формі шляхом сплати платіжних документів з позичкового рахунку або шляхом перерахування на поточний рахунок позичальникам, а також у готівковій формі.

До того, як звертатися в банківську установу за кредитом, потрібно чітко усвідомити, для якої саме мети потрібний кредит. Брати його тільки тому, що на підприємстві немає грошей, означає вести справу економічно безграмотно. Перед тим, як звернутися за кредитом потрібно чітко порахувати яку користь він принесе підприємству. Кредит вигідно взяти тоді коли в результаті використання додаткових коштів буде одержано такий дохід, який дозволить погасити кредит, проценти за нього і залишити частину прибутку. Тільки маючи правильний розрахунок про доцільність кредиту, можна звертатися про його фактичне одержання.

За користування кредитом береться плата у вигляді процента, яка сплачується позичальником на користь кредитора.

Гроші мають ціну, кожний їх рахує і вкладає з вигодою для себе. Жодний інвестор не погодиться дати в кредит, наприклад, 100000 грн, щоб через рік йому повернули таку ж суму.

Розрахунок майбутньої вартості здійснюють за формулою:

$$FV = PV \times (1 + R)^n, \text{ де}$$

FV - майбутня вартість;

PV - теперішня вартість;

R - відсоткова ставка, поділена на 100;

n - кількість періодів.

Користуючись наведеною формулою розраховуємо конкретний приклад. Віддається в кредит 1000 грн. на чотири місяці під місячну ставку 5 %. За таких умов сума боргу складе 1215,48 грн,

$$[1000 \times (1 + 0,05)^4 = 1215,48],$$

тобто 1000 грн., які є тепер, коштуватимуть через чотири місяці 1215,48 грн.

По цій же формулі: $PV = FV : (1 + R)^n$.

Отже, щоб через чотири місяці одержати 1000 грн. зараз потрібно вкласти 822,72 грн.

$$[PV = 1000 : (1 + 0,05)^4 = 822,72]$$

Таким чином, перед тим, як брати позику чи вкладати гроші в будь-яку справу потрібно провести детальні розрахунки. Значення факторів майбутньої і теперішньої вартості розраховують на калькуляторі або беруть із складених таблиць, які є в довідниках.

Погашення кредиту і нарахованих за ним відсотків здійснює позичальник з поточного рахунку. Банк контролює виконання позичальником умов кредитового договору, цільове використання кредиту, своєчасне і повне його погашення. У випадках порушення кредитного договору банк має право на застосування штрафних санкцій, передбачених договором.

Бухгалтерський облік повинен забезпечити своєчасне і правильне складання і подання банку документації, необхідної для одержання кредитів, контроль за цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів, інформацію про ефективність залучення кредитних коштів, яка необхідна для прийняття правильних управлінських рішень.

Облік короткострокових кредитів ведуть на рахунку 60 «Короткострокові позики». Це пасивний рахунок, по дебету якого відображають погашення кредиту, а по кредиту – одержання. Аналітичний облік ведуть за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позички) окремо та строками їх погашення.

Рахунок 60 має шість субрахунків:

601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»;

602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

603 “Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті”;

604 “Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті”;

605 “Прострочені позики в національній валюті”;

606 “Прострочені позики в іноземній валюті”.

При одержанні короткострокових кредитів банків роблять записи на кредит рахунку 60 і дебет рахунків 30 «Каса», 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти”, 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 68 «Розрахунки за іншими операціями» та інші.

Переведення короткострокових кредитів банків у відстрочені кредити відображають записом: дебет субрахунків 601, 602 і кредит субрахунків 603, 604.

Переведення відстрочених короткострокових кредитів у прострочені записують по дебету субрахунків 603, 604 і по кредиту субрахунків 605, 606.

Сплачені відсотки за користування короткостроковими кредитами не включають у виробничу собівартість продукції, а відносять на фінансові витрати, тобто записують в дебет субрахунку 951 “Відсотки за кредит” з кредита рахунку 31.

Відсотки за кредит можна обліковувати одним із двох способів (табл. 4.6):

1) заборгованість за відсотками відображається у складі заборгованості за отриманими кредитами;

2) заборгованість за відсотками обліковується окремо від суми отриманого кредиту.

Погашення заборгованості по короткострокових кредитах здійснюють з поточного рахунку підприємства: дебет рахунку 60, кредит рахунку 31 “Рахунки в банках”.

Підприємствам установи банків надають довгострокові кредити для будівництва виробничих і культурно-побудових об’єктів, придбання техніки та на інші потреби. Для одержання довгострокового кредиту в банк подаються

кошториси на будівництво, розрахунки, які підтверджують доцільність кредитів і гарантії їх погашення.

Таблиця 4.6

Облік відсотків за кредити

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Перший спосіб		
Нараховано відсотки на основну суму банківського кредиту	951 “Відсотки за кредит”	501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”, 601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”
Списано відсотки з поточного рахунку	501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”, 601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”	311 “Поточні рахунки у національній валюті”
Другий спосіб		
Нараховано відсотки на основну суму банківського кредиту	951 “Відсотки за кредит”	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”
Списано відсотки з поточного рахунку	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	311 “Поточні рахунки у національній валюті”

Довгостроковий кредит, як правило, видають під конкретний об’єкт будівництва або реконструкції, що дозволяє контролювати використання коштів за призначенням. В зв’язку з нестабільністю економіки України комерційні банки зараз мало практикують видачу таких кредитів.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточним зобов'язанням, ведеться на рахунку 50 “Довгострокові позики”.

Це пасивний рахунок. За кредитом його відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених) позик в довгострокові, за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями (табл. 4.7).

Рахунок 50 має шість субрахунків:

501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”;

502 “Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”;

503 “Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті”;

504 “Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті”;

505 “Інші довгострокові позики в національній валюті”;

506 “Інші довгострокові позики в іноземній валюті”.

На субрахунках 501, 502 відображаються суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит; на субрахунках 503, 504 - за кредит, термін погашення якого відстрочено; на субрахунках 505, 506 - заборгованість щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків).

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позик).

За відсутності власних коштів для розрахунків підприємства України використовують кредити в іноземній валюті. Кредити можуть бути отримані в комерційних банках України, а також від нерезидентів. Для одержання кредиту в банк подається заява та документи, що підтверджують обґрунтованість отримання кредиту та фінансовий стан підприємства.

Таблиця 4.7

Записи на рахунках по обліку довгострокових позик банків

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3

Отримано довгострокову позику на поточний рахунок	31 “Рахунки в банках”	50 “Довгострокові позики”
Оплачено постачальникам і підрядникам за рахунок довгострокової позики	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	50 “Довгострокові позики”
Нараховано відсотки за користування позиками	95 “Фінансові витрати”	684 Розрахунки за нарахованими відсотками”
Сплачено відсотки за користування позиками	684 Розрахунки за нарахованими відсотками”	31 “Рахунки в банках”
З поточного рахунку погашено заборгованість по довгостроковій позиці	50 “Довгострокові позики”	31 “Рахунки в банках”
Відстрочені довгострокові кредити банків	501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”	503 “Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті”
Переоформлено короткостроковий кредит на довгостроковий	601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”	501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”
Переоформлено довгостроковий кредит на короткостроковий	501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”	601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті”

Кредити, позики в іноземній валюті, у тому числі поворотну фінансову допомогу в іноземній валюті, від нерезидентів можуть одержувати резиденти України для використання їх за цільовим призначенням, визначеним договором. Кредити одержують лише в безготівковій формі.

Резиденти-позичальники залучають кредити від нерезидентів через уповноважені банки України (підрозділи банків), які надали згоду на обслуговування операцій за договором.

Облік кредитів одержаних в іноземній валюті ведуть на окремих субрахунках до рахунків 50 “Довгострокові позики” і 60 “Короткострокові позики”.

За основною сумою кредиту та за відсотками на дату балансу та на дату здійснення розрахунків відображають курсові різниці:

- а) при збільшенні валютного курсу – кредит субрахунків 502

“Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”, 602

“Короткострокові кредити банків в іноземній валюті” і дебет субрахунку 974

“Втрати від неопераційних курсових різниць”;

б) при зменшенні валютного курсу – дебет субрахунків 502 “Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”, 602 “Короткострокові кредити банків в іноземній валюті” і кредит субрахунку 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”.

Основну суму позики обліковують на субрахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”. Операції в іноземній валюті відображають у валюті розрахунків і у валюті звітності (у гривнях). Заборгованості по позиках і по відсотках є монетарними статтями, по яких потрібно відображати курсові різниці.

Довгострокова заборгованість, яка підлягає погашенню у звітному періоді переводиться на поточну заборгованість: дебет рахунків 51 “Довгострокові векселі видані”, 52 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями”, 53 “Довгострокові зобов’язання з оренди” і кредит рахунку 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”. При погашенні такої заборгованості: дебет рахунку 61 і кредит рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”.

Узагальнення інформації з обліку кредитів здійснюється в журналі № 2, а в сільськогосподарських підприємствах – в журналі-ордері № 4 с.-г.

Стан розрахунків за поточними зобов’язаннями, переведеними зі складу довгострокових, при настанні строку погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу, обліковують на рахунку 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”.

Рахунок 61 має два субрахунки:

611 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями в національній валюті”;

612 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями в іноземній валюті”.

За кредитом рахунку 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями” відображається та частина довгострокових зобов’язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом – погашення поточної заборгованості, її списання тощо. Запис в кредит рахунку 61 робиться в кореспонденції з рахунками по обліку довгострокових зобов’язань (рахунки 50, 51, 52, 53, 55). В дебет рахунку 61 записують з кредита рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” – при погашенні зобов’язань грошима; рахунків 37, 60, 62, 71 – при погашенні з інших джерел. Аналітичний облік ведеться за кредиторами та видами заборгованості.

4.16. Суть податків та організація їх обліку

Податок і обов’язковий платіж до бюджетів та до державних цільових фондів – обов’язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, що здійснюється платниками у порядку на умовах, визначених законами України.

В Україні справляються:

- загальнодержавні податки і збори (обов’язкові платежі);
- місцеві податки і збори (обов’язкові платежі).

Загальнодержавні податки і збори (обов’язкові платежі) встановлюються Верховною Радою України і справляються на всій території України.

Місцеві податки і збори (обов’язкові платежі), механізм справляння та порядок їх сплати встановлюються сільськими, селищними, міськими радами відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, установлених законами України.

Джерелом сплати податків є дохід платника. Воно безпосередньо пов’язане з об’єктом оподаткування (прибуток, додана вартість, виручка від реалізації, оплата праці, майно, земля та інші), що визначено чинним законодавством.

У частині віднесення сплачених податків і зборів за рахунок відповідних джерел в бухгалтерському обліку можна виділити такі групи:

- 1) за рахунок прибутку - в дебет рахунку 98 «Податок на прибуток»;
- 2) за рахунок покупців з включенням податків у ціну реалізації - в дебет рахунку 70 «Доходи від реалізації»;
- 3) включаються у собівартість виробництва продукції - в дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 4) за рахунок загальногосподарських витрат – в дебет рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»;
- 5) за рахунок оплати праці - в дебет рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Нарахування податків записують в кредит рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». При сплаті податків - дебет рахунку 64 і кредит рахунку 31 «Рахунки в банках».

Облік розрахунків з бюджетом повинен забезпечити контроль за правильним нарахуванням і сплатою податків з тим, щоб уникнути штрафних санкцій, які накладають податкові органи за порушення податкового законодавства.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» - активно-пасивний, по дебету якого відображають сплату податків, а по кредиту - нарахування податків (табл. 4.8). Частіше рахунок 64 має кредитове сальдо, тобто кредиторська заборгованість перед бюджетом. Але може бути і дебетове сальдо - переплата податків.

Таблиця 4.8

Облік розрахунків з бюджетом

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Нараховано податок на прибуток	98 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки з податками»
Нараховано комунальний податок	84 «Інші операційні витрати»	641 «Розрахунки за податками»
	92 «Адміністративні витрати»	84 «Інші операційні витрати»

Нараховано акцизний збір	70 “Доходи від реалізації”	641 “Розрахунки за податками”
Нараховано збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	84 “Інші операційні витрати”	641 “Розрахунки за податками”
	92 “Адміністративні витрати”	84 “Інші операційні витрати”
Нараховано податок з доходів фізичних осіб	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”	641 “Розрахунки за податками”
Нараховано єдиний податок суб’єктом малого підприємства, або фіксований сільськогосподарський податок	84 “Інші операційні витрати”	641 “Розрахунки за податками”
	92 “Адміністративні витрати”	84 “Інші операційні витрати”
З поточного рахунку сплачені податки в бюджет	641 “Розрахунки за податками”	31 “Рахунки в банках”

Рахунок 64 має чотири субрахунки:

641 “Розрахунки за податками”;

642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”;

643 “Податкові зобов’язання”;

644 “Податковий кредит”.

На субрахунку 641 ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, податок з доходів фізичних осіб, інші податки).

На субрахунку 642 ведеться облік розрахунків за зборами (обов’язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”.

На субрахунку 643 ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов’язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами – окремо за кожним податком.

Порядок нарахування і сплати кожного податку регулюється відповідним законом, норми якого враховуються при організації обліку.

Облік розрахунків за податками й платежами відображається в журналі № 3, а в сільськогосподарських підприємствах – в журналі-ордері № 8 с.-г.

Розглянемо особливості нарахування і сплати основних податків.

Податок на додану вартість (далі - ПДВ) є частиною новоствореної вартості, яка сплачується до бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Це непрямий податок, який включається в ціну товару і оплачується покупцем продавцю, а останній платить в бюджет.

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України, ввезення (пересилання) товарів на митну територію України та вивезення товарів з України. Об'єкти оподаткування оподатковуються за ставкою 20 відсотків.

Платник податку зобов'язаний надати покупцю податкову накладну. Вона складається у момент виникнення податкових зобов'язань продавця у двох примірниках. Оригінал податкової накладної надається покупцю, а копія залишається у продавця товарів.

Податкова накладна дає право покупцю, зареєстрованому як платник податку, на включення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ.

Підставою для нарахування податкового кредиту без отримання податкової накладної є:

- є належним чином оформлений товарний чек, інший платіжний чи розрахунковий документ, що підтверджує прийняття платежу постачальником від отримувача таких товарів (послуг), з визначенням загальної суми такого платежу, суми податку та податкового номера постачальника при поставці товарів (послуг) за готівку чи з розрахунками картками платіжних систем, банківськими або персональними чеками у межах граничної суми,

встановленої Постановою Правління Національного банку України від 09 лютого 2005 р. № 32 “Про встановлення граничної суми готівкового розрахунку” у розмірі 10000 гривень (включаючи ПДВ);

- касові чеки, які містять суму поставлених товарів (послуг), загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера, але без визначення податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума поставлених товарів (послуг) не може перевищувати 200 гривень за день (без урахування ПДВ);

- транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця.

Платники ПДВ повинні вести окремий облік з продажу та придбання товарів (робіт, послуг). Порядок ведення Реєстру отриманих та виданих податкових накладних затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 13 червня 2005 р. № 244.

Обліковий (звітний) період з ПДВ може дорівнювати одному місяцю або кварталу залежно від обсягу оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) за попередній календарний рік. В строки, передбачені для сплати податку, платник подає податковій інспекції декларацію з ПДВ: якщо обліковий (звітний) період з ПДВ дорівнює місяцю, то декларація з ПДВ подається протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. Квартальна декларація з ПДВ подається протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

У податковій декларації записують податкові зобов'язання, суми податкового кредиту та визначають суму зобов'язань перед бюджетом по ПДВ. Суми податку, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначають як різницю між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт,

послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду.

Розрахунки по ПДВ обліковують на субрахунку 641 “Розрахунки за податками”, аналітичний рахунок “Розрахунки за податком на додану вартість” (табл. 4.9).

Таблиця 4.9

Облік податку на додану вартість (ПДВ)

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1. Покупки (податковий кредит)			
1.1. Надходження цінностей і їх оплата в одному податковому періоді			
Рахунок-фактура, оприбутковано матеріальні цінності (без ПДВ)	20 “Виробничі запаси”, 28 “Товари”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	2000
Податкова накладна, нараховано ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	400
Платіжне доручення. Оплачено за матеріальні цінності	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 “Рахунки в банках”	2400
1.2. Попередня оплата в одному податковому періоді, а надходження цінностей в наступному періоді			
Платіжне доручення. Оплачено за матеріальні цінності	371 “Розрахунки за виданими авансами”	31 “Рахунки в банках”	2400
Податкова накладна. Відображено податковий кредит з ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	644 “Податковий кредит”	400
Рахунок-фактура. Оприбутковано матеріальні	20 “Виробничі запаси”, 28 “Това-	63 “Розрахунки з постачаль-	2000

цінності в наступному періоді (без ПДВ)	ри”	никами та підрядниками”	
Податкова накладна. Зараховано податковий кредит з ПДВ	644 “Податковий кредит”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	400
Зараховано аванс	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	371 “Розрахунки за виданими авансами”	2400
1.3. Надходження матеріальних цінностей в одному податковому періоді, а їх оплата в наступному періоді (наступна оплата)			
Рахунок-фактура. Оприбутковано матеріальні цінності (без ПДВ)	20 “Виробничі запаси”, 28 “Товари”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	2000
Податкова накладна. Відображено податковий кредит з ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	400
Платіжне доручення. Оплачено за матеріальні цінності	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 “Рахунки в банках”	2400
Звіт про використання коштів. Куплено товари через підзвітних осіб на суму до 240 грн:			
а) оприбутковано товари (без ПДВ)	28 “Товари”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”	200
б) відображено ПДВ	641 “Розрахунки	372 “Розрахун-	40

	за податками”	ки з підзвітними особами”	
2. Продажі (податкове зобов’язання)			
2.1. Реалізація продукції і оплата в одному податковому періоді			
Товарно-транспортна накладна. Списано на реалізацію відвантаженої продукції (по собівартості без ПДВ)	90 “Собівартість реалізації”	26 “Готова продукція”	2000
Приймальна квитанція. Нарахована виручка від реалізації продукції (ціна реалізації плюс ПДВ)	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	70 “Доходи від реалізації”	3000
Податкова накладна. Нараховано ПДВ	70 “Доходи від реалізації”	641 “Розрахунки за податками”	500
Платіжне доручення. Надійшла виручка від реалізації продукції на поточний рахунок	31 “Рахунки в банках”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	3000
2.2. Надійшла оплата в одному податковому періоді, а продукція відвантажена в наступному періоді (авансові платежі)			
Платіжне доручення. Поступила оплата на поточний рахунок в порядку авансового платежу	31 “Рахунки в банках”	681 “Розрахунки за авансами одержаними”	3000
Податкова накладна. Нараховано ПДВ	643 “Податкові зобов’язання”	641 “Розрахунки за податками”	500
Товарно-транспортна накладна. Списано на реалізацію	90 “Собівартість реалізації”	26 “Готова продукція”	2000

відвантажену продукцію (по собівартості без ПДВ)			
Приймальна квитанція. Нарахована виручка від реалізації продукції (ціна реалізації плюс ПДВ)	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	70 “Доходи від реалізації”	3000
Податкова накладна. Відображено податкове зобов’язання з ПДВ	70 “Доходи від реалізації”	643 “Податкові зобов’язання”	500
Зараховано попередню оплату	681 “Розрахунки за авансами одержаними”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	3000
2.3. Відвантаження в одному податковому періоді, а одержання оплати в наступному періоді			
Товарно-транспортна накладна. Списано на реалізацію відвантажену продукцію (по собівартості без ПДВ)	90 “Собівартість реалізації”	26 “Готова продукція”	2000
Приймальна квитанція. Нарахована виручка від реалізації продукції (ціна реалізації плюс ПДВ)	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	70 “Доходи від реалізації”	3000
Податкова накладна. Відображено податкове зобов’язання з ПДВ	70 “Доходи від реалізації”	641 “Розрахунки за податками”	500
Платіжне доручення. Поступила оплата на поточний рахунок за продану продукцію	31 “Рахунки в банках”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	3000

Переведено основні фонди до складу основних не виробничих фондів:			
а) списано первісну вартість	10 Основні засоби” (невиробничі)	10 Основні засоби” (виробничі)	1000
б) відображено ПДВ	10 Основні засоби” (невиробничі)	641 “Розрахунки за податками”	200

Суб’єкти підприємницької діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку, платять податок на прибуток. Прибуток оподатковується за ставкою 25 відсотків до об’єкта оподаткування.

Підприємство самостійно встановлює порядок накопичення даних про валові доходи і валові витрати з метою підрахунку оподатковуваного прибутку.

Згідно Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” об’єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та суми амортизаційних відрахувань.

Законом встановлено, що датою збільшення валових витрат виробництва (обігу) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбулася будь-яка з подій, що сталася раніше:

або дата списання коштів з банківських рахунків платника податків на сплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку - день їх видачі з каси платника податку;

або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

Датою збільшення валового доходу вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбулася будь-яка з подій, що сталася раніше:

або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівку – дата її оприбуткування в касі платника податку, а за відсутності такої – дата інкасації готівки в банківській установі, що обслуговує платника податку;

або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

Відображення витрат і доходів за першою з названих подій значно ускладнює облікову роботу і практично обумовлює неспівставність результатів діяльності виявлених в бухгалтерському і податковому обліку.

Процес придбання товарів (виробничих запасів) чи приймання виконаних робіт (послуг) складається з двох подій: надходження матеріальних цінностей від постачальника чи приймання виконаних робіт (послуг); оплата постачальнику (підрядчику).

В бухгалтерському обліку перша подія пов'язана з оприбуткуванням матеріальних цінностей або прийманням робіт і відображенням витрат, а друга - з розрахунками. В податковому обліку кожна з цих подій може бути зарахована до валових витрат. Якщо балансова вартість товарів і виробничих запасів на кінець звітного кварталу перевищує їх балансову вартість на початок того ж звітного кварталу, різниця вираховується з суми валових витрат платника податку у такому звітному кварталі (пункт 5.9 закону). Отже, невикористані матеріальні цінності не будуть показані у валових витратах. Але інша справа, якщо до кінця звітного періоду попередньо сплачені цінності не встигли надійти від постачальника, то вони залишаються у складі валових витрат.

Таким чином, в кінці звітного періоду в податковому обліку до складу валових витрат будуть включені не тільки фактично витрачені матеріали, а й попередня оплата постачальникам. В бухгалтерському обліку попередня оплата до складу валових витрат не відноситься. Але ж попередньо оплачені

цінності надійдуть пізніше, то різниця між “податковими” і “бухгалтерськими” витратами є тимчасовою.

Аналогічне становище і по продажах. Перша подія – передача товарів (готової продукції) покупцю; друга подія – отримання оплати від покупця. В бухгалтерському обліку до доходів буде включатися перша подія, а в податковому – перша або друга, тобто та, яка відбулася раніше. Отже, бухгалтерський облік доходів відрізняється від податкового на суму одержаної попередньої оплати. Але оплачений товар потім надійде, то різниця між податковим і бухгалтерським обліком доходів являється тимчасовою.

Названі тимчасові розбіжності у витратах і доходах між бухгалтерським і податковим обліком практично будуть мати місце постійно. З метою регулювання величини реального капіталу підприємства передбачено використовувати рахунки 17 “Відстрочені податкові активи” і 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”. При перевищенні суми податку на прибуток, обчисленої по податковій декларації, над сумою цього податку, обчисленою за даними бухгалтерського обліку, виникають відстрочені податкові активи, а в протилежному випадку - відстрочені податкові зобов’язання (рис. 4.3, 4.4).

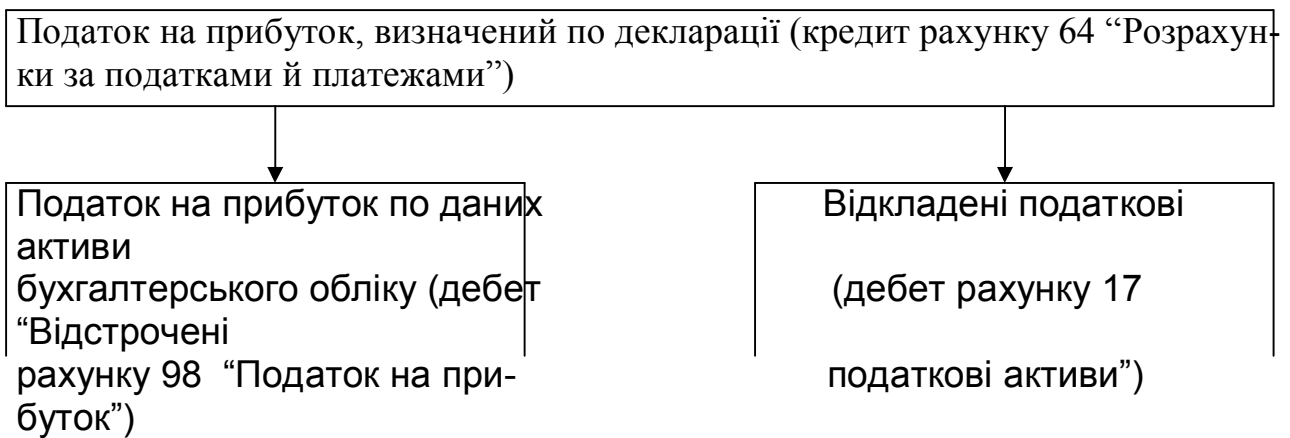
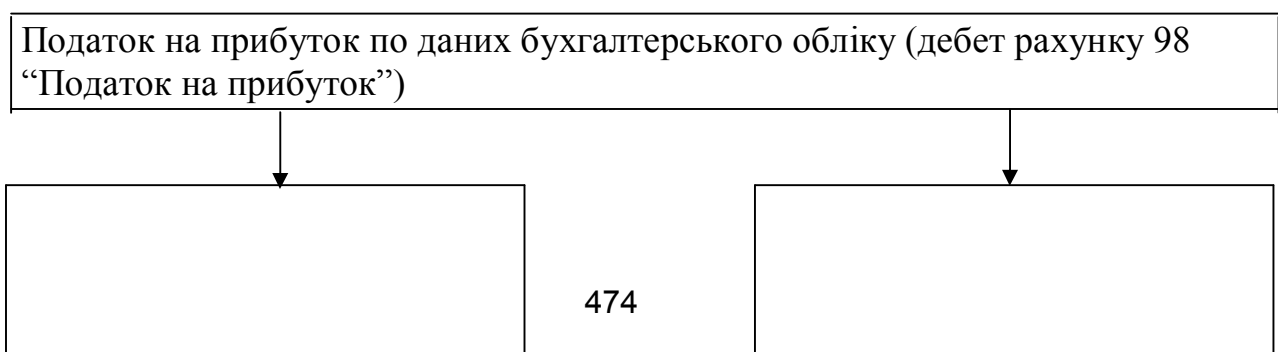


Рис. 4.3. Відстрочені податкові активи



Податок на прибуток, визначений по декларації (кредит рахунку 64 “Розрахунки за податковими й платежами”)	Відкладені зобов’язання (кредит рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”)
---	--

Рис. 4.4. Відстрочені податкові зобов’язання

Якщо в звітному періоді податок з фактично отриманого прибутку (дебет рахунку 98 “Податок на прибуток”) менший, від суми податку, вирахованого по податковій декларації (кредит рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”), то різниця нараховується як відстрочені активи (дебет рахунку 17 “Відстрочені податкові активи”). Якщо сума податку з прибутку згідно бухгалтерського обліку більша (дебет рахунку 98) від суми податку, вирахованого по податковій декларації (кредит рахунку 64), то різниця відкладається у вигляді зобов’язань на майбутнє (кредит рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”).

Проілюструємо це на конкретному прикладі (табл. 4.10). Згідно декларації про прибуток у першому кварталі одержано 200 тис. грн оподаткованого прибутку. Сума податку з нього – 50 тис. грн (25 % від 200 = 50). Фактичний прибуток за даними бухгалтерського обліку склав 160 тис. грн, то податку реально потрібно було б сплатити 40 тис. грн (25 % від 160 = 40). На бухгалтерських рахунках потрібно відобразити так: кредит рахунку 64 на 50 тис. грн (фактично потрібно сплатити податку згідно декларації), дебет рахунку 98 на 40 тис. грн (на суму податку з реально отриманого прибутку) і дебет рахунку 17 на 10 тис. грн (відкладені податкові активи, які будуть враховані в наступних звітних періодах).

За другий квартал оподатковуваний прибуток згідно декларації становив 260 тис. грн. Сума податку з нього 65 тис. грн (25 % від 260 = 65). Фактичний прибуток за даними бухгалтерського обліку 280 тис. грн, то податку реально потрібно було б заплатити 70 тис. грн (25 % від 280 = 70). На бухгалтерських рахунках потрібно відобразити так: дебет рахунку 98 на 70 тис. грн і кредит

рахунків 64 на 65 тис. грн і 17 на 5 тис. грн. Таким чином, використано із раніше відкладених податкових активів 5 тис. грн і ще залишилося до використання 5 тис. грн.

За третій квартал, як видно по даних таблиці, використано 5 тис. грн, які були відстрочені та ще й додатково появилися відстрочені податкові зобов'язання на 5 тис. грн.

З наведеної кореспонденції (табл. 4.10) видно, що при використанні двох рахунків для регулювання одного й того ж податку потрібно постійно слідкувати за записами по них, щоб не одержати в активному рахунку 17 кредитовий залишок, а в пасивному рахунку 54 – дебетовий залишок. Набагато простіше буде, якщо в даному випадку замість двох рахунків (рахунки 17 і 54) примінімо один активно-пасивний рахунок незалежно від того під яким він буде кодом. На цьому рахунку відображають відстрочені податкові активи і зобов'язання в одному обліковому процесі і визначають одностороннє сальдо. Якщо воно по дебету – залишилися відстрочені податкові активи, а якщо по кредиту – відстрочені податкові зобов'язання. Такі зміни не тільки зменшують обсяг облікової роботи, а й дозволяють краще зрозуміти суть явища відстрочених податкових активів та зобов'язань, спрощують ведення обліку.

Таблиця 4.10

Облік нарахування податку на прибуток (тис. грн)

Звітний період	Прибуток		Податок на прибуток за декларацією (кредит рахунку 64)	Рахунок 17 “Відстрочені податкові активи”		Рахунок 54 “Відстрочені податкові зобов'язання”		Рахунок 98 “Податок на прибуток”	
	за декларацією	за бухгалтерським обліком		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1-й квартал	200	160	50	10				40	40
2-й квартал	260	280	65		5			70	70
3-й квартал	280	320	70		5		5	80	80
4-й квартал	300	260	75	5		5		65	65
Разом за рік	1040	1020	260	15	10	5	5	255	255

Залишок тим- часової різниці	-	-	-	5	-	-	-	-	-
------------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---

При відображенні в балансі передбачається згортання відстрочених податкових активів та зобов'язань. Для цього визначається різниця між ними, яка показується в активі балансу (рядок 060) – якщо залишився податковий актив, або в пасиві балансу (рядок 460) – якщо залишилося відстрочене податкове зобов'язання. У консолідованому (зведеному) балансі згортання не проводиться. Тут показують окремо відстрочені податкові активи (актив балансу) і відстрочені податкові зобов'язання (пасив балансу).

Міністерство фінансів України наказом від 29 грудня 2006 р. № 1316 затвердило “Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку” і ввело додаток до Приміток до річної фінансової звітності “Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку” (форма № 7). На підставі норм цього положення підготовлені “Методичні рекомендації про складання реєстрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат”, які затверджені наказом Міністерства фінансів України наказом від 29 січня 2007 р. № 45. Запропоновано 11 відомостей і 4 розроблювальні таблиці, які складаються на підставі бухгалтерських реєстрів. Таким чином, податкові різниці обліковуються в системі бухгалтерського фінансового обліку.

Акцизний збір це непрямий податок, який включається в ціну товарів і оплачується покупцем продавцю, а останній платить ці суми в бюджет. Акцизний збір платять підприємства, які виробляють і продають підакцизні товари, перелік яких і ставки акцизного збору встановлюються законами та постановами. При нарахуванні акцизного збору запис роблять по дебету рахунку 70 “Доходи від реалізації” і кредиту рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”; а при оплаті - дебет рахунку 64, кредит рахунку 31 “Рахунки в банках”.

Підприємства сплачують також різні місцеві податки, які включають у витрати. При нарахуванні таких податків дебетують рахунки 92 «Адміністративні витрати» або 93 «Витрати на збут» і кредитують рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Порядок сплати місцевих податків і зборів відповідно до переліку і в межах установлених граничних розмірів ставок самостійно встановлюють і визначають органи місцевого самоврядування.

Вони в межах своєї компетенції мають право запроваджувати пільгові податкові ставки, повністю скасовувати окремі місцеві податки і збори або звільняти від їх сплати певні категорії платників та надавати відстрочки у сплаті місцевих податків та зборів.

Місцеві податки і збори перераховуються до бюджетів місцевого самоврядування в порядку, визначеному Радами народних депутатів, якими вони встановлюються.

Указом Президента України від 29 червня 1999 р. № 746 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» визначено, що суб'єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником ряду інших видів податків і зборів (обов'язкових платежів).

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджується для таких суб'єктів малого підприємництва:

- фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. гривень;

- юридичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн. гривень.

Суб'єкти малого підприємництва - фізичні особи мають право самостійно обрати спосіб оподаткування доходів за єдиним податком шляхом отримання

свідоцтва про сплату єдиного податку.

Суб'єкт підприємницької діяльності - фізична особа сплачує єдиний податок щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України.

Суб'єкт підприємницької діяльності - юридична особа, який перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, самостійно обирає одну з наступних ставок єдиного податку:

6 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати податку на додану вартість згідно із Законом України "Про податок на додану вартість";

10 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Суб'єкти підприємницької діяльності - юридичні особи сплачують єдиний податок щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України.

Для оплати єдиного податку потрібно отримати свідоцтво.

Суб'єкти підприємницької діяльності повинні утримувати із заробітної плати працівників податок з доходів фізичних осіб. При його утриманні дебетують рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" і кредитують рахунок 64. Цей податок перераховують при одержанні в банку грошей для виплати заробітної плати: дебет рахунку 64, кредит рахунку 31 "Рахунки в банках". Чеки на отримання коштів для виплати громадянам сум приймаються установами банків тільки за умови пред'явлення платіжного доручення на перерахування до бюджету утриманих сум податку з доходів фізичних осіб.

Аналітичний облік по розрахунках з бюджетом ведуть окремо по кожному виду платежів. Тут потрібно мати на увазі, що можна мати переплату по окремих податках і одночасно недоплату по інших податках і платежах.

Відображають нарахування платежів згідно складених розрахунків, декларацій та інших документів, а оплату згідно виписок банку. По кожному виду платежів виводять сальдо на кінець місяця.

Відповідно до пункту 17.1 статті 17 Закону України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" накладаються штрафні санкції за порушення податкового законодавства.

Факти порушень податкового та іншого законодавства посадова особа органу державної податкової служби оформляє актом перевірки, в якому чітко викладається зміст порушення з обґрунтуванням порушених норм законодавчих актів та вказуються конкретні їх пункти і статті. Такий акт підписується посадовими особами контролюючого органу та підприємства.

Податкове повідомлення-рішення або рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій за розглядом матеріалів перевірки приймає керівник органу державної податкової служби або його заступник протягом десяти робочих днів від дня реєстрації акта перевірки або вручення його поштою платнику податків (на підставі відмітки на поштовому повідомленні), а за наявності заперечень посадових осіб платника податків щодо акта перевірки - протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків.

Оскарження податкових повідомлень-рішень та рішень про застосування штрафних (фінансових) санкцій здійснюється у порядку, встановленому законодавством.

Порядок узгодження сум податкових зобов'язань, оскарження рішень контролюючих органів та визначення податкового боргу регулює Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". Цим законом (стаття 5) передбачено, що у разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган невірно визначив суму податкового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству з питань оподаткування або виходить за межі його

компетенції, встановленої законом, такий платник податків має право звернутися до контролюючого органу із скаргою про перегляд цього рішення, яка подається у письмовій формі та може супроводжуватися документами, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати. Скарга повинна бути подана контролюючому органу протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання платником податків податкового повідомлення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується. Контролюючий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом двадцяти календарних днів від дня отримання скарги платника податків на його адресу поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. У разі коли контролюючий орган надсилає платнику податків рішення про повне або часткове незадоволення його скарги, такий платник податків має право звернутися протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання відповіді, з повторною скаргою до контролюючого органу вищого рівня, а при повторному повному або частковому незадоволенні скарги - до контролюючого органу вищого рівня із дотриманням зазначеного десятиденного строку для кожного випадку оскарження та зазначеного двадцятиденного строку для відповіді на нього.

Керівник відповідного контролюючого органу (або його заступник) може прийняти рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків понад визначені строки, але не більше шістдесяти календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків до закінчення двадцятиденного строку.

Якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом двадцятиденного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника контролюючого органу (або його заступника), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків. Скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення керівника контролюючого органу (або його заступника) про

продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення двадцятиденного строку.

Остаточне рішення вищого (центрального) органу контролюючого органу за заявою платника податків не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене у судовому порядку.

Питання для самоконтролю

1. Економічний зміст та організація обліку розрахунків.
2. Форми безготівкових розрахунків.
3. Характеристика дебіторської заборгованості.
4. Облік розрахунків з покупцями.
5. Створення та облік резерву сумнівних боргів.
6. Облік розрахунків за авансами.
7. Облік розрахунків за іншими доходами.
8. Облік розрахунків за претензіями.
9. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків.
10. Облік розрахунків з іншими дебіторами.
11. Облік довгострокової дебіторської заборгованості.
12. Облік розрахунків векселями.
13. Облік розрахунків з підзвітними особами.
14. На яких рахунках обліковуються зобов'язання?
15. Як відображаються зобов'язання в балансі?
16. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками.
17. Облік товарообмінних (бартерних) операцій.
18. Види кредитів.
19. Облік короткострокових кредитів.
20. Облік довгострокових кредитів.
21. Облік відсотків за кредит.
22. Суть податків і їх види.
23. Облік розрахунків з бюджетом.
24. Облік податку на додану вартість.
25. Облік податку на прибуток.
26. Оскарження платників податків.

ТЕМА 5. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ

5.1. Економічний зміст оплати праці і завдання її обліку

Заробітна плата це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу чи надані послуги. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Трудові відносини регулюють Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 р. № 322-VIII і Закон України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР “Про оплату праці”.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) визначені П(С)БО 26 "Виплати працівникам", котрий затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 р. № 601.

Згідно П(С)БО 26 є п'ять видів виплат працівникам, згрупованих за схожими ознаками, а саме: поточні виплати; виплати при звільненні; виплати по закінченні трудової діяльності; виплати інструментами власного капіталу підприємства; інші довгострокові виплати.

Поточні виплати працівникам включають заробітну плату за окладами і тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

До цієї категорії належать будь-які виплати персоналу, які передбачені в Інструкції зі статистики заробітної плати, яка затверджена наказом Державного комітету статистики України від 13 січня 2004 р. № 5.

Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнається у разі, якщо підприємство має не відмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення

ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні за власним бажанням згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою. Виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, в якому виникають зобов'язання за такими виплатами.

Виплати по закінченні трудової діяльності – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

Виплати інструментами власного капіталу підприємства - виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством.

Інші довгострокові виплати працівнику - виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Нарахована сума внесків за програмою з визначеним внеском визнається поточним зобов'язанням у періоді, протягом якого працівники виконували роботу.

Нарахування, виплата та облік заробітної плати має проводитися згідно чинного законодавства, нормативних та інструктивних матеріалів, які регулюють трудові відносини. Бухгалтерський облік повинен забезпечити:

точне і своєчасне документальне оформлення даних про обсяг затрат праці;

відображення обсягу виконаних робіт і затрат робочого часу кожним працівником по галузях і підприємству в цілому;

правильне нарахування оплати праці кожному працівникові відповідно діючих положень;

контроль за використанням фонду оплати праці;

дотримання порядку розподілу оплати праці по об'єктах бухгалтерського обліку;

повний і своєчасний розрахунок з працівниками по оплаті праці;

своєчасне складання та подання звітності по оплаті праці.

Забезпечуючи виконання зазначених завдань, бухгалтерський облік оплати праці має великий вплив на трудову дисципліну. Правильний облік мобілізує працівників на виконання робіт і пошук резервів підвищення ефективності виробництва.

Облік праці та її оплати повинен бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці, зміцненню трудової дисципліни, підвищенню якості виробництва продукції, виконання робіт і послуг.

Джерелом коштів на оплату праці в підприємствах є частина доходу та інші кошти, одержані внаслідок їх господарської діяльності. В бюджетних установах і організаціях - це кошти, які виділяються з відповідних бюджетів, а також частина доходу, одержаного внаслідок госпрозрахункової діяльності.

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами у колективному договорі.

Згідно закону заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні в строки, встановлені у колективному договорі, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів.

5.2. Облік особового складу працівників

Облік особового складу працівників має забезпечити систематичне одержання даних про чисельність працівників на підприємстві, а також по його структурних підрозділах, про склад працівників по статі, віку, категоріях персоналу, посадах, спеціальностях, освіті, стажу роботи та інших ознаках.

Міністерство статистики України Наказами від 09 жовтня 1995 р. № 253 і від

27 жовтня 1995 р. № 277 затвердило первинні документи з обліку чисельності робітників і службовців:

- П-1 "Наказ (розпорядження) про прийом на роботу";
- П-2 "Особова картка";
- П-3 "Алфавітна картка";
- П-4 "Особова картка спеціаліста з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські і технологічні роботи";
- П-5 "Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу";
- П-6 "Наказ (розпорядження) про надання відпустки";
- П-7 "Список № __ про надання відпустки";
- П-8 "Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту).
- П-9 "Книга обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них";
- П-10 "Книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них";
- П-11 "Акт на списання бланків трудових книжок або вкладишів до них".
- П-12 "Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати";
- П-13 "Табель обліку використання робочого часу";
- П-14 "Табель обліку використання робочого часу";
- П-15 "Список осіб, які працювали в надурочний час";
- П-16 "Листок обліку простоїв".

Облік особового складу працівників підприємства веде відділ кадрів, інспектор по кадрах, або інша на це уповноважена особа.

Основним документом про трудову діяльність працівника є трудова книжка. Ведуть її на кожного працівника, який пропрацював на підприємстві понад 5 днів, включаючи осіб, які є співвласниками (власниками) підприємства, селянських (фермерських) господарств, сезонних і тимчасових працівників, а також позаштатних працівників за умови, що вони підлягають державному соціальному страхуванню. На осіб, які працюють за сумісництвом, трудові книжки ведуться тільки за місцем основної роботи.

Порядок ведення трудових книжок визначено «Інструкцією про порядок ведення трудових книжок на підприємствах, в установах і організаціях» (затв. наказом Міністерства праці України, Міністерства юстиції України, Міністерства соціального захисту населення України від 29 липня 1993 р. № 58).

При влаштуванні на роботу працівники зобов'язані подавати трудову книжку. Особи, які вперше шукають роботу і не мають трудової книжки, повинні пред'явити паспорт, диплом або інший документ про освіту чи професійну підготовку.

Трудові книжки працівників зберігаються на підприємстві. Записи в них при прийманні на роботу, звільненні або переведенні на іншу роботу повинні проводитись у точній відповідності з формулюванням чинного законодавства із посиланням на відповідну статтю, пункт закону.

До трудової книжки вносяться відомості про працівника, роботу, переведення на іншу постійну роботу, звільнення, нагородження і заохочення, відкриття, винаходи і раціоналізаторські пропозиції. Стягнення до трудової книжки не записуються. З кожним записом, що заносяться до трудової книжки на підставі наказу про призначення на роботу, переведення і звільнення, ознайомлюють працівника під розписку в особистій картці. Якщо у трудовій книжці заповнені усі сторінки відповідних розділів, вона доповнюється вкладишем. Трудова книжка видається працівнику в день його звільнення.

Для обліку трудових книжок на підприємстві ведуть Книгу обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них (форма № П-9) і Книгу обліку руху трудових книжок і вкладишів до них (форма № П-10).

В книзі обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них (форма № П-9) обліковують операції пов'язані з одержанням і витрачанням бланків книжок. Зазначена книга ведеться бухгалтерією підприємства.

Книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них (форма № П-10) ведеться відділом кадрів підприємства. В ній реєструють всі трудові книжки, що прийняті від працівників при влаштуванні на роботу, а також видані знову.

При одержанні трудової книжки у зв'язку із звільненням працівник розписується в особистій картці і в книзі обліку. Бланки трудових книжок і вкладишів до них обліковуються як документи суворої звітності.

На кожного працівника підприємства заповнюється по встановленій формі особова картка. Записи в ній здійснюються на підставі паспорта, трудової книжки, військового квитка, диплома (свідоцтва про закінчення навчального закладу), наказів про приймання, переведення, звільнення тощо.

На керівних та інженерно-технічних працівників, службовців, матеріально відповідальних осіб і наукових працівників, крім особових карток, заповнюється також особовий листок по обліку кадрів. На наукових працівників, крім того, заповнюється особова картка наукового працівника.

Рух особового складу працівників підприємства інспектор по кадрах відображає в окремій книзі.

Регулювання трудових відносин між працівником і роботодавцем (власником) здійснюються за допомогою трудових договорів (контрактів) і угод.

Особливою формою трудового договору є контракт, в якому строк його дії, права, обов'язки і відповідальність сторін (в тому числі матеріальна), умови матеріального забезпечення і організації праці працівника, умови розірвання договору, в тому числі дострокового можуть встановлюватися угодою сторін.

Трудовий договір може бути:

- 1) безстроковим, що укладається на невизначений строк;
- 2) на визначений строк встановлений за погодженням сторін;
- 3) таким, що укладається на час виконання певної роботи.

Укладення трудового договору оформляється наказом чи розпорядженням власника або уповноваженого ним органу про зарахування працівника на роботу.

Є дві системи оплати праці: погодинна і відрядна. При погодинній системі заробітна плата залежить від тарифної ставки і відпрацьованого часу. Ця

система поділяється на просту погодинну і погодинно-преміальну. При простій оплата проводиться по годинних тарифних ставках, місячних посадових окладах за фактично відпрацьований час. Погодинно-преміальна система крім основного заробітку передбачає ще видачу премії.

При відрядній системі розмір оплати праці залежить від кількості і якості виконаної роботи. Відрядна система оплати праці є: пряма – оплата здійснюється за виконану роботу по незмінній розцінці; відрядно-преміальна – крім основного заробітку виплачується ще й премія.

Держава регулює розмір оплати праці шляхом установаження мінімальної заробітної плати, прогресивного оподаткування тощо. Мінімальна заробітна плата – це законодавчо встановлений її розмір нижче якого не може здійснюватися оплата за виконану працівником місячну, годинну норму роботи.

Фонд оплати праці є сумою коштів, призначених для оплати праці. Він включає основну, додаткову оплату праці та інші заохочувальні і компенсаційні виплати.

5.3. Первинні документи з обліку праці та її оплати

Для контролю за трудовою дисципліною та аналізу використання робочого часу ведуть таблиць обліку використання робочого часу (форма № П-13).

Табелі ведуть в структурних підрозділах підприємства. В табелі зазначають підрозділ, на який повинні відноситися витрати праці (замовник), і відмічають назву аналітичних рахунків споживачів (об'єкт обліку).

Контроль за своєчасним початком і закінченням роботи і правильним використанням робочого часу здійснюють керівники структурних підрозділів.

У табелі проставляють по датах відпрацьований час, неявки на роботу із зазначенням їх причин. Табелі є підставою для нарахування оплати праці працівникам з почасовою оплатою.

Табель підписують керівник структурного підрозділу, а також обліковець або інша особа, що уповноважена вести табель, і здають в бухгалтерію підприємства в одному примірнику.

Передають табель в бухгалтерію два рази на місяць:

- для коригування суми виплат за першу половину місяця (авансу);
- для розрахунку заробітної плати за місяць.

Для відображення завдання і обліку обсягу фактично виконаних робіт, відпрацьованого часу і нарахування оплати праці в промисловості, будівництві, допоміжних виробництвах, майстернях застосовують наряд на відрядну роботу. Він є двох варіантів: для бригади та індивідуальний (типові форми № П-40 і П-41).

В сільському господарстві для нарахування оплати праці за виконання кінно-ручних робіт використовують Обліковий листок праці і виконаних робіт. Облік праці та нарахування оплати праці трактористам-машиністам ведуть у Облікових листках тракториста-машиніста.

Для обліку роботи вантажного автотранспорту і нарахування оплати праці за виконані роботи водіям автомобілів та іншим особам, зв'язаним з перевезенням вантажів, застосовують подорожній лист вантажного автомобіля, типова форма якого затверджена наказом Мінтрансу України 29 грудня 1995 р. № 488/346.

Праця інженерно-технічних працівників, службовців, молодшого обслуговуючого персоналу, працівників житлово-комунального господарства і працівників інших категорій підприємства, які мають тверді місячні ставки, обліковується в окремих табелях обліку робочого часу.

Нарахування оплати праці може здійснюватися по складених трудових угодах та актах приймання виконаних робіт.

Всі первинні документи по нарахуванню оплати праці підписують керівники структурних підрозділів, в яких виконувались відповідні роботи.

Потрібно чітко розуміти, що нічиєї оплати праці немає. Завжди має бути конкретний об'єкт, з яким пов'язане нарахування оплати праці.

5.4. Оподаткування заробітної плати

Є два види оподаткувань заробітної плати. Першим є нарахування на заробітну плату у Пенсійний фонд і фонди соціального страхування, другим - утримання із заробітної плати. Нарахування на заробітну плату здійснюється і сплачується за рахунок працедавця (підприємства, організації тощо).

Утримання із заробітної плати нараховується і сплачується роботодавцем, але проводиться за рахунок робітника. Отже, заробітна плата, яку отримує працівник, буде дорівнювати нарахованій заробітній платі зменшеній на суму утримань.

Згідно чинного законодавства у 2007 р. на заробітну плату здійснювалися такі нарахування (у відсотках до заробітної плати):

- а) Пенсійний фонд України – 33,2 відсотки;
- б) Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності - 1,5 відсотки;
- в) Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття - 1,3 відсотки;
- г) Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України – за встановленими тарифами, які диференційовані по групах галузей економіки (видах робіт) залежно від класу професійного ризику виробництва. Встановлено 67 класів.

Із заробітної плати утримання такі:

- 1) податок з доходів фізичних осіб – 15 відсотків;
- 2) Пенсійний фонд України – 0,5 відсотка із заробітної плати, що не перевищує розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб і 2 відсотки з частини заробітної плати в розмірі понад прожитковий мінімум для працездатних осіб.

Фізичні особи, які працюють за трудовими договорами (контрактами) і мають статус державного службовця або працюють на посадах, робота на яких зараховується до трудового стажу, що дає право на одержання пенсії за спеціальними законами України, сплачують з доходу внески у пенсійний фонд у таких розмірах:

- а) з частини доходу, що не перевищує 150 грн. – 1 %;
- б) з частини доходу в розмірі від 151 до 250 грн. – 2 %;
- в) з частини доходу в розмірі від 251 до 350 грн. – 3 %;
- г) з частини доходу в розмірі від 351 до 500 грн. – 4 %;
- д) з частини доходу в розмірі понад 500 грн. – 5 %.

3) фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності:

0,5 відсотка – для найманих працівників, заробітна плата яких нижче прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи;

1,0 відсоток - для найманих працівників, заробітна плата яких вища прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи;

4) Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття - 0,5 відсотка із заробітної плати.

Розмір нарахувань та утримань, пов'язаних із заробітною платою, часто змінюється, тому бухгалтеру потрібно постійно звертатися до чинних нормативних актів.

Порядок утримання податку з доходів фізичних осіб регулює Закон України від 22 травня 2003 р. № 889-IV “Про податок з доходів фізичних осіб”.

Об'єктом оподаткування є загальний місячний оподатковуваний дохід, зменшений на суму збору до Пенсійного фонду України та внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Загальний місячний оподатковуваний дохід зменшується на суму податкової соціальної пільги. Вона дорівнює одній мінімальній заробітній платі (у розрахунку на місяць), встановленій законом на 1 січня звітного податкового року.

У законі наводиться перелік платників податку, які мають право на отримання пільг у підвищених розмірах: 150 % або 200 % від суми пільг.

Закон передбачає, що податкова соціальна пільга застосовується до доходу, отриманого платником податку як заробітна плата протягом звітного податкового місяця, якщо його розмір не перевищує суми місячного прожиткового рівня для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень.

Із оподаткованого доходу податок утримує податковий агент - юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ) або фізична особа чи нерезидент або його представництво, які незалежно від їх організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати цей податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам відповідно до закону, а також нести відповідальність за порушення його норм.

Податок підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки не мають права приймати платіжні документи на виплату доходу, які не передбачають сплати (перерахування) цього податку до бюджету. Якщо оподатковуваний дохід нараховується, але не виплачується платнику податку особою, що його нараховує, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду.

Якщо оподатковуваний дохід виплачується у негрошовій формі чи готівкою з каси резидента, то податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, наступного за днем такої виплати.

Платник податку, що отримує доходи, нараховані особою, яка не є податковим агентом, зобов'язаний включити суму таких доходів до складу загального річного оподаткованого доходу та подати річну декларацію з цього податку.

Особою, яка не є податковим агентом, вважається нерезидент або фізична особа, котра не має статусу суб'єкта підприємницької діяльності.

Первинні, звітні та облікові документи, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків і зборів (обов'язкових платежів), що контролюються державними податковими адміністраціями, повинні мати ідентифікаційні номери.

У Пенсійний фонд України сплачують внески одночасно з виплатою заробітної плати, а при натуральній виплаті - в останній робочий день базового звітного періоду, яким є календарний місяць. Якщо заробітну плату нараховано, але не виплачено, то пенсійні внески сплачують не пізніше ніж через 20 календарних днів із дня закінчення попереднього місяця.

Обчислення нарахувань і утримань із заробітної плати розглянемо на прикладі (табл. 5.1).

Приклад. На підприємстві нарахована заробітна плата за лютий 2006 р. Дереві О.В. - 5000,00 грн, Борисенку М.В. - 675,00 грн.

Таблиця 5.1

Нарахування та утримання пов'язані із заробітною платою

Назва податку, внеску	Розмір нарахувань і утримань, %	Дерева О.В. 5000,00 грн	Борисенко М.В. 675,00 грн
1	2	3	4
Нарахування на заробітну плату			
Внески до Пенсійного фонду України	33,2	$5000,00 \times 33,2 : 100 = 1660,00$	$675,00 \times 33,2 : 100 = 224,10$
Внески до фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	1,5	$5000,00 \times 1,5 : 100 = 75,00$	$675,00 \times 1,5 : 100 = 10,13$
Внески до фонду загальнообов'язкового соціального страхування України на випадок безробіття	1,3	$5000,00 \times 1,3 : 100 = 65,00$	$675,00 \times 1,3 : 100 = 8,78$

Продовження таблиці 5.1

1	2	3	4
Внески до фонду соціального страхування від нещасних	0,66	$5000,00 \times 0,66 : 100 = 33,00$	$675,00 \times 0,66 : 100 = 4,46$

випадків на виробництві та професійних захворювань України – нарахування згідно тарифів від 0,66 % до 13,6 % залежно від класу професійного ризику виробництва підприємства			
Усього нарахувань на заробітну плату	36,66	1660,00 + 75,00 + 65 + + 33,00 = 1833,00	224,10 + 10,13 + 8,78 + 4,46 = 247,47
Податкова соціальна пільга	-	-	200,00
Утримання із заробітної плати			
Внески до Пенсійного фонду України	0,5 % + 2 %	568,00 x 0,5 : 100 = 2,84; 5000,00 - 568,00 = 4432,00; 4432,00 x 2 : 100 = 88,64; 2,84 + 88,64 = 91,48	568,00 x 0,5 : 100 = 2,84; 675,00 - 568,00 = 107,00; 107,00 x 2 : 100 = 2,14; 2,84 + 2,14 = 4,98
Внески до фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	1	5000,00 x 1 : 100 = 50,00	675,00 x 1 : 100 = 6,75
Внески до фонду загальнообов'язкового соціального страхування України на випадок безробіття	0,5	5000,00 x 0,5 : 100 = 25,00	675,00 x 0,5 : 100 = 3,38
Податок з доходів фізичних осіб	15	(5000,00 - 91,48 - 50,00 - 25,00) x 15 : 100 = 725,03	(675,00 - 200,00 - 4,98 - 6,75 - 3,38) x 15 : 100 = 68,98
Усього утримань із заробітної плати	x	91,48 + 50,00 + 25,00 + 725,03 = 891,51	4,98 + 6,75 + 3,38 + 68,98 = 84,09
Заробітна плата до виплати	x	5000,00 - 891,51 = 4108,49	675,00 - 84,09 = 590,91
Потрібно всього заплатити внесків і податків	x	1833,00 + 891,51 = 2724,51	247,47 + 84,09 = 331,56

Терміни сплати внесків до інших соціальних фондів визначені відповідними інструкціями (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Терміни сплати податків

Порядок виплати заробітної плати	Строки сплати				
	Податок з доходів фізичних осіб	Внески у Пенсійний фонд України	Внески у фонд соціального страхування на випадок безробіття	Внески у фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Внески у фонд соціального страхування від нещасного випадку на виробництві
Готівкою, отриманою з банку	Під час виплати доходу єдиним платіжним документом	Одночасно з одержанням коштів за оплату праці	Одночасно з одержанням коштів за оплату праці	Одночасно з одержанням коштів за оплату праці	Одночасно з одержанням коштів за оплату праці
Готівкою виручки	Протягом банківського дня наступного за днем виплати	Одночасно з виплатою	Не пізніше наступного дня після здійснення виплат	Не пізніше наступного дня після здійснення виплат	Не пізніше наступного дня після здійснення виплат
Безготівково	Під час виплати доходу	Одночасно з проплатою	В день перерахування коштів на особові рахунки	В день перерахування коштів на особові рахунки	В день перерахування коштів на особові рахунки
Натуральна оплата	Протягом банківського дня наступного за днем виплати	В останній робочий день місячного звітного періоду	Не пізніше наступного дня після здійснення виплат	Не пізніше наступного дня після здійснення виплат	Не пізніше наступного дня після здійснення виплат
Нараховано, але не виплачено	Не пізніше 30-го числа наступного місяця	Не пізніше ніж через 20 календарних днів із дня закінчення попереднього місяця	Не сплачуються	Не сплачуються	Не сплачуються

5.5. Підрахунок оплати праці

Нарахована оплата праці в первинних документах в подальшому обліковому процесі повинна бути нагромаджена по двох напрямках: 1) по кожному

працівнику - для організації розрахунків по оплаті праці; 2) по об'єктах обліку – для віднесення сум оплати праці у витрати відповідних споживачів.

Міністерство статистики України наказом від від 22 травня 1996 р. № 144 затвердило типові форми первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі:

П-49 "Розрахунково-платіжна відомість";

П-50 "Розрахункова відомість";

П-51 "Розрахункова відомість";

П-52 "Розрахунок заробітної плати";

П-53 "Платіжна відомість";

П-54 "Особовий рахунок";

П-54а "Особовий рахунок";

П-55 "Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати";

П-56 "Накопичувальна картка обліку заробітної плати".

Для прискорення розрахунків по оплаті праці і їх контролю працівникам бухгалтерії доцільно мати таблиці по розмірах тарифних ставок і посадових окладів, таблиці для утримання податку, копії колективних договорів, положення про оплату праці, систематизовані збірники по трудовому законодавству та інші нормативні документи, зразки підписів керівників господарських підрозділів, обліковців та інших осіб, які підписують первинні документи для нарахування заробітної плати.

Первинні документи по заробітній платі в бухгалтерії перевіряють з формальної сторони, арифметично і по суті. Неправильно оформлені документи повертають назад у відповідні підрозділи підприємства, у яких вони були складені.

Підрахунок даних про нараховану суму оплати праці по кожному працівнику здійснюється в розрахунково-платіжних відомостях (форма № П-49). Їх складають по цехах, бригадах та інших структурних підрозділах підприємства.

При відкритті відомості в ній записують прізвище працівника, його табельний номер, професію або посаду, розряд (ставку) і сальдо по розрахунках

на початок місяця за підприємством або за працівником. Для цього використовують дані розрахунково-платіжних та платіжних відомостей за минулий місяць.

В розділі “Нараховано” записують суми нарахованої оплати праці за її видами. Підставою для підрахунку і запису нарахованої оплати праці служать первинні документи.

По розділу “Утримано і виплачено” спочатку записують видану касою оплату праці за другу половину минулого місяця та аванс в рахунок заробітку поточного місяця. Підставою для таких записів є дані по обліку касових операцій. Після цього відображають суми утримань із оплати праці. Визначають суму, яка підлягає виплаті.

Розрахунково-платіжні відомості підписують керівник підприємства і головний бухгалтер, і після цього касир має право по них видавати заробітну плату. За отримані суми грошей працівники підписуються у відомості. В розрахунково-платіжних відомостях забезпечується аналітичний облік по рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”.

Розрахунково-платіжні відомості складають по структурних підрозділах. Узагальнення даних відомостей по підприємству роблять шляхом складання Зведеної відомості по розрахунках з робітниками та службовцями. Таке зведення по оплаті праці дозволяє мати узагальнюючі дані в цілому по підприємству про суми нарахованої оплати праці, утримань із неї та суми до виплати. Ці дані необхідні для контролю витрачання фонду оплати праці, визначення загальних сум для перерахування податків, отримання готівки в установі банку для видачі працівникам, складання звітності тощо.

Нарахування на оплату праці роблять по Зведеній відомості нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї по об'єктах обліку, в якій розподіляють оплату праці і відрахування по об'єктах обліку.

Виплату із каси сум по оплаті праці, як правило, проводять не по розрахунково-платіжних, а по платіжних відомостях. Для цього із розрахунково-

платіжних відомостей записують в платіжні відомості прізвище, ім'я та по батькові працівника, його табельний номер і суму до одержання. Такий порядок встановлюють у великих підприємствах, в яких касир завантажений лише однією роботою – ведення касових операцій. На невеликих підприємствах функції касира може виконувати бухгалтер. В такому випадку немає потреби складати окремо платіжну відомість. За таких умов оплату праці краще видавати по розрахунково-платіжній відомості.

Не одержана в строк оплата праці відноситься на рахунок розрахунків з депонентами, а в платіжній відомості проти прізвища особи, яка не отримала оплату праці, ставиться відмітка «Депоновано». Суми депонованої оплати праці заносять в Книгу обліку розрахунків з депонентами і видають потім по видаткових касових ордерах. Якщо неодержані суми оплати праці перенести у розрахунково-платіжну відомість на наступний місяць як сальдо, то в книгу обліку депонованої заробітної плати такі записи не роблять, що зменшує обсяг облікової роботи.

Суми депонентської заборгованості обліковують до їх погашення.

Групування даних первинних документів по двох напрямках (по працівниках і по об'єктах обліку) досить трудомістка робота. Тому вона виконується, як правило, за допомогою комп'ютерів.

5.6. Синтетичний облік розрахунків за виплатами працівникам

Облік розрахунків по оплаті праці ведуть на рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". До рахунку 66 відкривають три субрахунки:

661 "Розрахунки за заробітною платою";

662 "Розрахунки з депонентами";

663 "Розрахунки за іншими виплатами".

По дебету субрахунку 661 обліковують всі види утримань із оплати праці, виплату оплати праці, депонування (перерахунок на субрахунок 662) оплати праці. По кредиту субрахунку 661 відображають нарахування оплати праці. По кредиту субрахунку 663 відображають нарахування виплат, які не входять в склад фонду

оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності. В дебет субрахунку 663 відносять виплати, що не входять в склад фонду оплати праці,

По рахунку 66 може бути розгорнуте сальдо:

кредитове – означає заборгованість підприємства по оплаті праці і іншим виплатам працівникам;

дебетове – означає заборгованість працівників підприємству по оплаті праці. Дебетове сальдо може виникати лише в окремих випадках, наприклад, коли є переплати по оплаті праці.

При нарахуванні оплати праці запис роблять по кредиту рахунку 66 і дебету різних рахунків, на які відноситься оплата праці (рахунки 23, 91, 92, 93 та інші). Нічий заробітної плати немає. Вона завжди повинна бути віднесена на конкретний об'єкт обліку (структурний підрозділ, вид продукції, послуг тощо).

Витрати на оплату праці підприємствами, що використовують клас рахунків 8 “Витрати за елементами” відображаються на рахунку 81 “Витрати на оплату праці”, який має шість субрахунків :

811 “Виплати за окладами й тарифами”;

812 “Премії та заохочення”;

813 “Компенсаційні виплати”;

814 “Оплата відпусток”;

815 “Оплата іншого невідпрацьованого часу”;

816 “Інші витрати на оплату праці”. Витрати на оплату праці підприємствами, що використовують клас рахунків 8 “Витрати за елементами” відображаються на рахунку 81 “Витрати на оплату праці”, який має шість субрахунків :

811 “Виплати за окладами й тарифами”;

812 “Премії та заохочення”;

813 “Компенсаційні виплати”;

814 “Оплата відпусток”;

815 “Оплата іншого невідпрацьованого часу”;

816 “Інші витрати на оплату праці”.

Нараховані, але не одержані персоналом у встановлений строк суми з оплати праці депонуються і відображаються по дебету субрахунку 661 “Розрахунки за заробітною платою” або субрахунку 663 “Розрахунки за іншими виплатами” і кредиту субрахунку 662 “Розрахунки з депонентами”. Внесення неотриманої заробітної плати в банк записується по дебету рахунку 31 “Рахунки в банках” і кредиту рахунку 30 “Каса”. Отримання в банку сум депонованої заробітної плати оформляється: дебет рахунку 30 і кредит рахунку 31. Виплата із каси заробітної плати депоненту відображається: дебет субрахунку 662 і кредит рахунку 30.

Депонент (лат. *deponens (deponentis)* – той, що відкладає) - фізична або юридична особа, яка внесла цінності (грошові суми або цінні папери) в депозит (тобто до банків, інших установ) на зберігання. Депонентами є працівники підприємств, які з тієї чи іншої причини не отримали в строк належну їм нараховану заробітну плату. Не отримана в строк заробітна плата вважається депонованою.

Якщо сума не отримана у встановлений строк працівником, то у розрахунково-платіжній або платіжній відомості, чи видатковому касовому ордері касиром (чи особою на яку покладені обов’язки касира) проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, в місці їхнього підпису ставиться штамп або робиться напис: “Депоновано”. Касир складає реєстр депонованих сум і у розрахунково-платіжній або платіжній відомості записує фактично виплачену суму та неотриману суму виплат, яка підлягає депонуванню.

Неотримані суми потрібно здавати з каси в банк на поточний рахунок. У касі можуть залишатися суми в розмірах, що не перевищують встановлений підприємству ліміт каси.

Для аналітичного обліку розрахунків по субрахунку 662 ведуть “Книгу обліку розрахунків з депонентами”. Записи в книгу здійснюються протягом року на підставі складених касиром реєстрів невиданої заробітної плати в кожному місяці з зазначенням номера платіжної відомості.

Депоновані суми виплачуються не за відомостями, а за видатковими касовими ордерами, які виписуються окремо на кожну особу. Номер видаткового касового ордера і суму, яку виплачено по ньому, записують в Книгу обліку розрахунків з депонентами напроти місяця, в якому здійснено виплату. Різниця між кредитом (віднесено на рахунок депонента) і дебетом (виплачено) Книги обліку розрахунків з депонентами буде величиною невиплаченої заробітної плати по кожному працівнику. Суми депонентської заборгованості обліковують до їх погашення. При виплаті заробітної плати через банкомати по пластикових картках депонентська заборгованість не виникає.

Облік розрахунків за виплатами працівникам здійснюється в журналах № 5 і № 5А, а в сільськогосподарських підприємствах - в журналі-ордері № 10.2 с.г.

5.7. Облік відпускних

Статтею 45 Конституції України передбачено право кожного працюючого на відпочинок. Воно забезпечується наданням днів щотижневого відпочинку, а також оплачуваної щорічної відпустки. Надання відпусток регулюється законом України від 15 листопада 1996 р. № 504/96-ВР "Про відпустки" з наступними змінами і доповненнями.

Право на відпустки мають громадяни України, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи.

Надання відпустки оформляється наказом (розпорядженням) про надання відпустки (форма № П-6). На підставі наказу (розпорядження) про надання відпустки відділ кадрів робить відмітки в особовій картці працівника (форма № П-2), а бухгалтерія здійснює розрахунок заробітної плати, що належить за відпустку. При наданні відпустки без оплати поруч із зазначенням кількості днів відпустки зазначається "без оплати".

Законом встановлено, що за бажанням працівника у разі його звільнення (крім звільнення за порушення трудової дисципліни) йому має

бути надано невикористану відпустку з наступним звільненням.

Датою звільнення в цьому разі є останній день відпустки.

Заробітна плата працівникам на час відпустки виплачується не пізніше ніж за три дні до її початку. У разі звільнення працівника йому виплачується грошова компенсація за всі не використані ним дні щорічної відпустки.

Щорічна основна відпустка надається працівникам тривалістю не менше як 24 календарних дні за відпрацьований робочий рік, який відлічується з дня укладення трудового договору.

Тривалість відпустки визначається Кодексом законів про працю України, Законом України “Про відпустки”, іншими законами та нормативно-правовими актами України і незалежно від режимів та графіків роботи розраховується в календарних днях. Святкові та неробочі дні при визначенні тривалості щорічних відпусток та додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, не враховуються і окремо не оплачуються. Святкових та неробочих днів у році 10, а саме:

1 січня – Новий рік;

7 січня – Різдво Христове;

8 березня – Міжнародний жіночий день;

1 і 2 травня – День міжнародної солідарності трудящих;

9 травня – День перемоги;

28 червня – День Конституції України;

24 серпня - День незалежності України;

один день (неділя) – Великдень;

один день (неділя) – Трійця.

Загальна тривалість щорічної відпустки (основної і додаткової) не повинна перевищувати 59 календарних днів, а для працівників, зайнятих на підземних гірничих роботах, - 69 календарних днів.

Право на щорічну відпустку повної тривалості (яка повинна бути не менше ніж 24 календарних дні) у працівника виникає при закінченні шести місяців безперервної роботи на цьому підприємстві.

Якщо працівник іде у щорічну відпустку до закінчення шестимісячного строку безперервної роботи, її тривалість визначають пропорційно до відпрацьованого часу.

Визначення заробітної плати працівникам за час відпусток та компенсації за невикористані відпустки здійснюється відповідно "Порядку обчислення середньої заробітної плати", який затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. № 100 з наступними змінами і доповненнями.

Обчислення середньої заробітної плати для оплати щорічної та додаткової відпусток або для виплати компенсації за не використану відпустку, відпусток у зв'язку з навчанням без відриву від виробництва провадиться виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки.

Працівникові, який пропрацював на підприємстві, в установі, організації менше року, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа наступного місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка або виплачується компенсація за невикористану відпустку.

Розрахунок відпускних здійснюється за формулами:

Середньоденна заробітна плата = Заробітна плата за попередні 12 місяців / 365 дн. – 10 св. дні

Сума відпускних = Середньоденна заробітна плата x кількість днів відпустки.

Нарахування виплат за час щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або компенсації за невикористані відпустки, тривалість яких розраховується в календарних днях, провадиться шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців або за менший фактично відпрацьований період на відповідну кількість календарних днів року чи меншого відпрацьованого періоду (за винятком святкових і неробочих

днів, встановлених законодавством). Одержаний результат перемножується на число календарних днів відпустки.

Приклад 1. Працівник іде у відпустку на 28 календарних днів з 23 липня по 19 серпня. Заробітна плата за попередні 12 місяців склала 7100 грн.

1. Визначаємо кількість календарних днів, на яку потрібно ділити фактичний заробіток: 365 днів – 10 святкових і неробочих днів = 355 календарних днів.

2. Розраховуємо середньоденну заробітну плату: 7100 грн: 355 календарних днів = 20 грн.

3. Обчислюємо суму відпускних: 20 грн x 28 днів = 560 грн.

Приклад 2. Працівник звільняється 23 липня. В нього невикористаних 10 днів відпустки. За умови, що його заробітна плата за попередні 12 місяців становила 7100 грн, компенсація за невикористану відпустку йому буде в розмірі 200 грн (20 грн x 10 днів = 200 грн).

Приклад 3. Працівник, прийнятий на роботу 27 грудня 2007 р., звільняється з підприємства 23 липня 2008 р. і хоче одержати грошову компенсацію за невикористані дні відпустки. Тривалість щорічної відпустки на підприємстві 28 календарних днів.

У наведеному прикладі тривалість відпустки визначається пропорційно до відпрацьованого часу. Для цього розмір відпустки ділиться на 12 і множиться на кількість відпрацьованих місяців, у яких працівник відпрацював 15 і більше календарних днів. У даному випадку тривалість відпустки становить 14 календарних днів ($28 : 12 \times 6 = 14$), які мають бути оплачені як грошова компенсація за невикористану відпустку.

Якщо працівник відпрацював на підприємстві менш ніж 12 місяців, то розрахунок середньої заробітної плати проводиться шляхом ділення сумарного заробітку за фактично відпрацьовані місяці (з першого числа місяця після оформлення на роботу, до першого числа місяця, в якому

виплачується компенсація) на фактичну кількість календарних днів відпрацьованого періоду, зменшену на кількість святкових і неробочих днів такого періоду. Одержаний результат множиться на число календарних днів відпустки, що й становитиме суму грошової компенсації за невикористану відпустку.

Приклад 4. Працівник не використав дні щорічної відпустки за чотири роки (96 календарних днів) і звільняється з підприємства в липні 2007 р. Заробітна плата за останні 12 місяців (липень 2006 р. – червень 2007 р.) становить 5325 грн.

Компенсація за невикористану відпустку обчислюється так:

1. Визначається кількість календарних днів для розрахунку заробітку: 365 календарні дні – 10 святкові і неробочі дні = 355 календарні дні.

2. Обчислюється середньоденна заробітна плата:

5325 грн. : 355 календарні дні = 15 грн.

3. Обчислюється компенсація за невикористані дні відпустки:

15 грн. x 96 календарні дні = 1440 грн.

Приклад 5. Працівник поступив на роботу 9 березня 2006 року і звільнився 25 квітня 2006 року. Йому був установлений оклад у розмірі 890 грн. Працівник відповідно до трудового договору має право на 28 календарних днів відпустки за рік. Компенсацію за невикористану відпустку розраховуємо так:

а) кількість днів, на яку потрібно поділити фактичний заробіток: з 1 березня 2006 року по 30 квітня 2005 року становить 365 календарних днів. 365 календарних днів – 9 святкових і неробочих днів = 356 календарних днів для розрахунку відпускних;

б) середньоденний заробіток працівника: 890 грн x 12 місяців : 356 календарних днів = 30 грн;

в) кількість календарних днів які відносяться до стажу, що дає право на відпустку:

- за березень 2006 р. – 23 календарні дні;
- за квітень 2006 року – 24 календарні дні (бо 23 квітня – Великдень). Всього 47 календарних днів (23 + 24 = 47);

г) кількість днів відпустки, що припадає на один календарний день становить 0,078652 [28 календарних днів : (365 календарних днів – 9 святкових і неробочих днів) = 0,078652];

д) кількість днів відпустки, за які потрібно виплатити компенсацію – 4 календарні дні ($0,078652 \times 47 \approx 3,70$, або округлено 4);

е) сума компенсації за невикористану відпустку 120 грн (30 грн x 4 дні = 120 грн).

У період декретної відпустки жінка перебуває у трудових відносинах із підприємством. Тому час відпустки в зв'язку з вагітністю та пологами включається до розрахункового періоду, а сума декретних враховується при визначенні фактичного заробітку для обчислення відпускних.

Матеріальна допомога, як одноразова виплата, при розрахунку середньої заробітної плати для нарахування відпускних не враховується.

Для визначення відпускних враховують виробничі премії за економію палива, електроенергії, теплової енергії, винагороду за підсумками річної роботи і за вислугу років та інші. Премії можуть виплачуватися щомісяця, щокварталу або за рік.

Премію, яку виплачують щомісячно, враховують у тому місяці, у якому вона нарахована.

Приклад. Працівнику нараховані премії:

- а) у червні 2006 р. (за травень) – 200 грн;
- б) у листопаді 2006 р. (за жовтень) – 150 грн;
- в) у березні 2007 р. (за лютий) – 250 грн.

Він іде у відпустку на 28 календарних днів у листопаді 2007 р. Розраховують його середню заробітну плату, виходячи із його заробітної плати за 12 місяців (листопад 2006 р. - жовтень 2007 р.),

включаючи також премії нараховані у листопаді 2006 р. і у березні 2007 р. Якщо основна заробітна плата за розрахунковий період становила 10250 грн, то відпускних буде нараховано 840 грн (10250 грн +150 грн + 250 грн) : 365 календарних днів x 28 календарних днів відпустки = 840 грн відпускних).

При обчисленні відпускних квартальну премію враховують у повній сумі у тому місяці, у якому вона була нарахована.

Якщо премію нарахували в наступному календарному році, то до розрахунку середньої заробітної плати включають 1/12 загальної суми преміальних, помножену на кількість місяців розрахункового періоду. Премія, нарахована за рік у тому самому календарному році, при підрахунку відпускних не враховується.

Не включають при розрахунку середньої заробітної плати премії, що мають разовий характер або не мають чіткої періодичності, а саме премії за: винаходи і раціоналізаторські пропозиції і сприяння щодо їх впровадження, впровадження нової техніки і технології, збирання і здачі брухту чорних і кольорових металів, збирання і здачу на відновлення відпрацьованих деталей машин і автомобільних шин, довголітню і бездоганну трудову діяльність, активну громадську роботу тощо.

Для відшкодування наступних (майбутніх) витрат на виплату відпусток працівникам створюються забезпечення.

Щомісячна сума резерву на відпустки визначається шляхом встановлення планового проценту до фактично нарахованої суми заробітної плати. Цього резерву має вистачати на виплату відпускних та нарахувань на них. Для підрахунку розміру резерву на відпустки можна скористатися такою формулою:

$$РВ = ЗП \times (ОВ : ФО) \times КН, \text{ де}$$

РВ – резерв відпусток;

ЗП – фактична заробітна плата за місяць;

ОВ – річна планова сума оплати відпусток;

ФО – річний плановий фонд оплати праці;

КН – коефіцієнт нарахувань до соціальних фондів.

КН розраховується так: $(100 + K_1 + K_2 + K_3 + K_4) : 100$, де:

K_1, K_2, K_3, K_4 – це ставки, за якими роботодавець нараховує внески до Пенсійного та інших соціальних фондів. Так, K_1 – ставка нарахувань у відсотках на заробітну плату збору у пенсійний фонд;

K_2 – ставка нарахувань у відсотках на заробітну плату збору до фонду соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності;

K_3 – ставка нарахувань у відсотках на заробітну плату збору до фонду соціального страхування на випадок безробіття;

K_4 – ставка нарахувань у відсотках на заробітну плату збору до фонду соціального страхування від нещасного випадку та професійного захворювання, яка залежить від класу професійного ризику по галузі.

У 2007 р. ці коефіцієнти мали такі значення: K_1 – 33,2 %; K_2 – 1,5 %; K_3 – 1,3 %; K_4 – від 0,2 % до 13,6 %.

Приклад. На підприємстві 10 найманих осіб. Планова річна сума заробітної плати 100000 грн, планова річна сума відпускних - 10000 грн. фактично за січень нараховано заробітної плати 8000 грн. Розрахунок резерву робимо так: $(100 + 33,2 + 1,5 + 1,3 + 1,0$ (ставка умовна) $): 100 = 1,37$ (коефіцієнт нарахувань).

$PВ = 8000 \times 10000 : 100000 \times 1,37 = 1096$ грн. Тобто, резерв на відпустки у січні має бути 1096 грн.

На субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» обліковують рух та залишки коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Забезпечення для виплати відпусток потрібно створювати з метою рівномірного віднесення у витрати по звітних періодах сум, які належить виплачувати працівникам за дні відпусток. При створенні забезпечення виплат на відпустки роблять запис по дебету тих рахунків, на які віднесена оплата праці (рахунки 23, 91, 92, 93, 94 та інші) і по кредиту рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Фактично нараховані працівникам відпускні суми списують на зменшення створеного забезпечення: дебет рахунку 47 і кредит рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Використання забезпечення в частині обов'язкових відрахувань відносять в кредит рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» і дебет субрахунку 471.

Кредитове сальдо по субрахунку 471 на кінець року показує розмір невикористаного забезпечення. Він обґрунтовується шляхом множення кількості днів невикористаної відпустки на середньоденну заробітну плату. Недостатню суму забезпечення донараховують, а лишок нарахованої суми сторнують заключними бухгалтерськими записами за грудень: дебет рахунків по обліку витрат (рахунки 23, 79) і кредит субрахунку 471.

У податковому обліку створення резерву на відпустки не відображається на валових витратах. Вони виникають у період нарахування відпускних. До валових витрат відносять також фактично нараховані суми внесків до Пенсійного та інших соціальних фондів.

Суми щорічних відпускних включаються у фонд додаткової заробітної плати. З метою обкладання податком з доходів фізичних осіб вони включаються в оподатковуваний дохід. Нарахування та утримання внесків у пенсійний та інші соціальні фонди із відпускних здійснюється в звичайному порядку: заробітна плата плюс відпускні і одержана сума використовується для утримань та нарахувань за поточний місяць.

5.8. Облік допомоги з тимчасової непрацездатності

Наймані працівники підприємства підлягають обов'язковому соціальному страхуванню, а тому вони мають право отримувати соціальні виплати при настанні страхових обставин.

Допомогу з тимчасової непрацездатності вплачують застрахованій особі на підставі листка непрацездатності. Рішення про призначення (або відмову) допомоги приймає комісія із соціального страхування не пізніше 10 днів з дати надходження документів і фіксує це у протоколі.

Листок непрацездатності видається лікуючим лікарем або молодшим медичним працівником з медичною освітою на весь період тимчасової непрацездатності, до її відновлення або до встановлення групи інвалідності медико-соціальною експертною комісією.

Порядок і умови видачі, продовження та обліку документів, що засвідчують тимчасову непрацездатність громадян, здійснення контролю за правильністю їх видачі визначає Інструкція про порядок видачі документів, що засвідчують тимчасову непрацездатність громадян, яку затверджено наказом Міністерства охорони здоров'я України від 13 листопада 2001 р. № 455.

Листок непрацездатності не оплачують, якщо працівник:

- 1) порушував режим, встановлений йому лікарем;
- 2) травмувався або захворів при вчиненні ним злочину;
- 3) навмисне заподіяв шкоду своєму здоров'ю, щоб ухилитися від роботи, або стимулював хворобу;
- 4) утратив працездатність під час перебування під арештом або проходженню судово-медичної експертизи;
- 5) перебував на примусовому лікуванні, призначеному за постановою суду;
- 6) втратив працездатність внаслідок алкогольного наркотичного токсичного сп'яніння;
- 7) хворів під час відпустки без збереження зарплати.

Суму допомоги визначають за формулою:

$$Б = ЗП \times \text{Стр}\% \times РД, \text{ де}$$

Б – загальна сума допомоги;

ЗП – середньоденна заробітна плата у розрахунковому періоді;

Стр% - процент оплати листка непрацездатності, який залежить від страхового стажу застрахованої особи;

РД – кількість робочих днів на підприємстві, що припадають на період непрацездатності.

Розглянемо порядок визначення складових у наведеній формулі.

“Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов’язковим державним соціальним страхуванням” затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266 (з наступними змінами і доповненнями, внесеними, зокрема, Постановою Кабінету Міністрів України від 18 липня 2007 р. № 949). Відповідно до названого порядку середньоденну заробітну плату визначають шляхом ділення нарахованої заробітної плати у розрахунковому періоді на кількість відпрацьованих робочих днів у цьому періоді.

Розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата (дохід) для розрахунку страхових виплат та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця, є період роботи за останнім основним місцем роботи перед настанням страхового випадку, протягом якого застрахована особа працювала та сплачувала страхові внески або за неї сплачувалися страхові внески.

Розрахунковим періодом для застрахованих осіб є останні 6 календарних місяців (з 1 до 1-го числа), що передують місяцю, в якому настав страховий випадок.

Для осіб, робота яких пов'язана із сезонним характером роботи, для обчислення середньої заробітної плати беруть 12 календарних місяців перед настанням страхового випадку. Для працівників, які працюють за сумісництвом розрахунковий період визначається за основним місцем роботи.

Приклад. Працівник втратив працездатність з 30 січня по 8 лютого 2006р.

За останні 6 місяців він отримав 3600 грн заробітної плати.

Допомогу з тимчасової непрацездатності працівнику оплачують у розмірі 60 %, так як він має страховий стаж до 5 років.

Кількість робочих днів у цьому періоді складає 130. Кількість робочих днів на підприємстві, що припадають на період непрацездатності дорівнює 8.

Взнаємо середньоденну заробітну плату: $3600 \text{ грн} : 130 \text{ днів} = 27,69 \text{ грн}$.

Загальна сума допомоги = $27,69 \text{ грн} \times 0,60 \times 8 \text{ днів} = 132,91 \text{ грн}$.

Якщо застрахована особа працювала менш як 6 календарних місяців, середня заробітна плата (дохід) обчислюється за фактично відпрацьовані календарні місяці, за які сплачено страхові внески.

Якщо застрахована особа працювала менше ніж календарний місяць, середня заробітна плата (дохід) обчислюється за фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку.

Приклад. Працівника прийнято на роботу 10 серпня, страховий випадок настав 20 серпня, розрахунковим періодом буде період з 10 серпня по 19 серпня включно.

Якщо працівник втратив працездатність у перший день роботи на підприємстві, то за дні хвороби виплачують відповідно місячної тарифної ставки (посадового окладу) працівника на дату настання страхового випадку.

Середньоденна заробітна плата (для визначення лікарняних) не повинна перевищувати максимальної величини для обчислення внесків у соціальні фонди.

Розмір допомоги з тимчасової непрацездатності залежить від страхового стажу застрахованої особи. Страховий стаж – це період (сума періодів) протягом якого особа підлягає загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням і сплачує або за неї сплачуються страхові внески до фонду страхування від непрацездатності в порядку встановленому законодавством. До страхового стажу зараховують також деякі періоди, протягом яких страхові внески не сплачувалися, наприклад періоди

тимчасової непрацездатності, перебування у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами тощо.

Допомогу з тимчасової непрацездатності оплачують у таких розмірах:

60 % - для осіб зі страховим стажем до 5 років;

80 % - від 5 до 8 років;

100 % - понад 8 років.

Незалежно від страхового стажу лікарняні виплачують у 100-відсотковому розмірі:

- особами віднесеними до 1-4 категорій чорнобильців;
- одному з батьків (або особі, що їх заміняє), який доглядав за хворою дитиною у віці до 14 років, що постраждала від Чорнобильської катастрофи;
- ветеранами війни;
- жертвами нацистських переслідувань.

За рахунок підприємства лікарняні оплачують за робочі дні, які припадають на перші 5 календарних днів тимчасової непрацездатності, а за решту днів платять за рахунок фонду страхування.

Податок з доходів фізичних осіб з лікарняних утримують не застосовуючи при цьому соціальну пільгу і не зменшуючи на суму утриманих внесків у пенсійний фонд.

На лікарняні здійснюють нарахування у пенсійний фонд, а у інші соціальні фонди нарахувань та утримань не роблять. Допомога, виплачена за рахунок підприємства (за перші п'ять календарних днів непрацездатності) включається до валових витрат, а виплачена за рахунок фонду – ні (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Облік допомоги з тимчасової непрацездатності

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Нараховано заробітну плату бухгалтеру за 16 робочих днів з 1 грудня по 20 грудня	92 "Адміністративні витрати"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	700
Нараховано допомогу по			

непрацездатності з 21 грудня по 31 грудня (7 робочих днів), у тому числі:			
а) за рахунок підприємства (за 3 робочих дні)	92 “Адміністративні витрати”	663 "Розрахунки за іншими виплатами"	90
б) за рахунок фонду (за 4 робочих дні)	652 “За соціальним страхуванням”	663 "Розрахунки за іншими виплатами"	120
Нараховано:			
Внески у Пенсійний фонд України [(700 + 90 + 120) x 33,2 % = 302,12]	92 “Адміністративні витрати”	651 “За пенсійним забезпеченням”	302,12

Продовження таблиці 5.3

1	2	3	4
Нараховано внески до Фонду соціального страхування України з тимчасової втрати працездатності (700 x 1,5 : 100 = 10,50)	92 “Адміністративні витрати”	652 “За соціальним страхуванням”	10,50
Нараховано внески до Фонду загальнообов’язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття (700 x 1,3 : 100 = 9,10)	92 “Адміністративні витрати”	653 “За страхуванням на випадок безробіття”	9,10
Нараховано внески до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України (700 x 0,96 : 100 = 6,72)	92 “Адміністративні витрати”	656 “За страхуванням від нещасних випадків”	6,72
Утримано внески до:			
Пенсійного фонду України [(700 + 90 + 120 = 910,00; 910,00 – 568,00 = 342,00; 568,00 x 0,5 : 100 = 2,84; 342,00 x 2 : 100 = 6,84; 2,84 + 6,84 = 9,68]	661 “Розрахунки за заробітною платою”	651 “За пенсійним забезпеченням”	9,68
Фонду соціального страхування України з тимчасової втрати працездатності (700 x 1,0 : 100 = 7)	661 “Розрахунки за заробітною платою”	652 “За соціальним страхуванням”	7
Фонду загальнообов’язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття (700 x 0,5 : 100 = 3,50)	661 “Розрахунки за заробітною платою”	653 “За страхуванням на випадок безробіття”	3,50

Утримано податок з доходів із заробітної плати $[(700 - 9,68 - 7 - 3,50) \times 15 : 100 = 101,97]$	661 "Розрахунки за заробітною платою"	641 "Розрахунки за податками"	101,97
Утримано податок з доходів із допомоги по тимчасовій непрацездатності $[(90 + 120) \times 15 : 100 = 31,50]$	663 "Розрахунки за іншими виплатами"	641 "Розрахунки за податками"	
Виплачено з каси заробітну плату і допомогу з тимчасової непрацездатності $(700 + 90 + 120 - 9,68 - 7 - 3,50 - 101,97 - 31,50 = 756,35)$	661 "Розрахунки за заробітною платою", 663 "Розрахунки за іншими виплатами"	301 "Каса в національній валюті"	756,35

За рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності можуть видаватися путівки на санаторно-курортне лікування. Для того, щоб одержати путівку підприємство-страхувальник подає фонду заявку за затвердженою формою. Путівка може бути видана застрахованій особі з частковою оплатою у розмірі 10, 20, 30, 50 відсотків її вартості.

Для одержання путівки застрахована особа подає такі документи:

- заява;
- медична довідка про необхідність санаторно-курортного лікування.

Рішення про виділення путівки приймає комісія із соціального страхування підприємства, що оформляє протоколом.

Підприємство-страхувальник отримує путівку від Фонду соціального страхування по накладній за довіреністю.

Отримані путівки реєструють у Книзі обліку путівок до санаторно-курортних закладів (ф. № 13). Придбані путівки зберігають у порядку, передбаченому для грошових документів. Путівку виписують на конкретну особу і засвідчують підписом відповідальної особи та печаткою підприємства, яке видає путівку.

Часткова оплата вартості путівки вноситься до каси підприємства і оформляється прибутковим касовим ордером. Облік путівок на санаторно-курортне лікування ведуть на позабалансовому рахунку 08 "Бланки суворого обліку" (табл. 5.4).

Видача путівок не включається до фонду оплати праці, по них не здійснюють нарахування та утримання до соціальних фондів. Застрахована особа зобов'язана повернути підприємству заповнений зворотний талон путівки з відміткою керівника оздоровниці та її печаткою. Повернення талону відмічається у книзі обліку путівок.

Підприємство-страхувальник за отримані в і використані путівки звітує до Фонду соціального страхування за формою № ф 14 у строк до 20 числа наступного за кварталом місяця. Звіт за формою № ф 14 подають до фонду одночасно із щоквартальним звітом за формою № ф 4 – фсс.

Таблиця 5.4

Облік отримання та видачі путівок

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
Отримано путівку від Фонду соціального страхування	08 “Бланки суворого обліку”	-	1500
	331 “Грошові документи в національній валюті”	652 “За соціальним страхуванням”	1500
Прийнято гроші до каси за путівку (20 % вартості)	301 “Каса в національній валюті”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	300
Здано гроші з каси в банк на поточний рахунок	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	301 “Каса в національній валюті”	300
Видано путівку працівнику	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	331 “Грошові документи в національній валюті”	1500
	-	08 “Бланки суворого обліку”	1500

Зараховано зобов'язання працівника перед Фондом соціального страхування	652 “За соціальним страхуванням”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	1200
Перераховано Фонду соціального страхування часткову оплату вартості путівки	652 “За соціальним страхуванням”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	300

5.9. Облік розрахунків за внесками до Пенсійного фонду

Всі підприємства, а також громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю і особи, що наймають працівників за угодами, зобов'язані зареєструватися як платники внесків у органах Пенсійного фонду України. Кожному платнику присвоюється реєстраційний номер і вручається письмове повідомлення про розміри і строки сплати внесків. До складу валових витрат платника податку відносяться суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані у розмірах і порядку, встановлених законом.

Розміри страхових внесків встановлює верховна Рада України відповідно до страхувальників і застрахованих осіб. Платники внесків, об'єкти оподаткування та ставки внесків наведено в таблиці 5.5.

Таблиця 5.5

Внески до Пенсійного фонду України

Платники внесків	Об'єкт оподаткування	Ставка внесків у відсотках
1	2	3
1. Нарахування на дохід		
Роботодавці, які мають найманих працівників і здійснюють витрати на оплату праці	Сума фактичних витрат на оплату праці, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб	33,2 4,0 – за працівників-інвалідів
Підприємства всеукраїнських громадських організацій інвалідів, де кількість інвалідів становить не менше 50 % загальної чисельності працюючих	Зарплата працівників та допомога з тимчасової непрацездатності	4 - за всіх працівників, 33,2 – за осіб, які виконують роботи за договорами

Продовження таблиці 5.5

1	2	3
Фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності і члени їх сімей, які беруть участь у підприємницькій діяльності; особи, які забезпечують себе роботою самостійно (займаються адвокатською, нотаріальною, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з отриманням доходу безпосередньо від цієї діяльності)	Доход (прибуток), отриманий від відповідної діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб	33,2
Особи, які добровільно беруть участь у системі державного страхування	Сума визначається договором про добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування	
2. Утримання з доходу		
Наймані працівники, які працюють на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством	Дохід у вигляді заробітної плати, інших виплат та винагород, нарахованих відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору а) із суми, що не перевищує прожиткового мінімуму	0,5
	б) із доходу, що перевищує прожитковий мінімум	2
Фізичні особи, які працюють за трудовими договорами (контрактами) і мають статус державного службовця або працюють на посадах, робота на яких зараховується до трудового стажу, що дає право на одержання пенсії за спеціальними законами України	Дохід у вигляді заробітної плати, інших виплат та винагород, нарахованих відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору а) з частини доходу, що не перевищує 150 грн	1
	б) з частини доходу в розмірі від 151 до 250 грн	2
	в) з частини доходу в розмірі від 251 до 350 грн	3
	г) з частини доходу в розмірі від 351 до 500 грн	4
	д) з частини доходу в розмірі понад 500 грн	5

Підприємства, установи й організації обчислюють страхові внески на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування (обчислення) або які підтверджують нарахування (обчислення) заробітної плати (доходу).

Базою для нарахування внесків є суми фактичних витрат на оплату праці (грошового забезпечення) працівників.

Не нараховуються внески до пенсійного фонду на такі допомоги:

- допомога при народженні дитини;
- допомога по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;
- допомога на поховання.

Нараховані за відповідний базовий звітний період страхові внески сплачуються платниками шляхом перерахування безготівкових сум з їх банківських рахунків не пізніше ніж через 20 календарних днів із дня закінчення цього періоду незалежно від виплати заробітної плати (доходу), на суми яких нараховуються страхові внески.

У разі здійснення протягом базового звітного періоду календарного місяця виплат, на які нараховуються страхові внески, платники одночасно з видачею зазначених сум зобов'язані сплачувати авансові платежі у вигляді сум страхових внесків, що підлягають нарахуванню на зазначені виплати.

Перерахування страхових внесків здійснюється платниками одночасно з одержанням (перерахуванням) коштів на оплату праці (виплати доходу), у тому числі в безготівковій чи натуральній формі або з виручки від реалізації товарів (послуг).

Страхові внески до Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування України з тимчасової втрати працездатності, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України справляються (як нарахування так і утримання із заробітної плати) в межах максимальної величини, яка встановлюється законом про розмір страхових внесків. Вона

використовується також під час визначення розміру пенсій.

Максимальна величина доходу, з якого справлялися внески до соціальних фондів становила:

- з 1 липня 1998 р. по 28 лютого 2001 р. – 1000 грн;
- з 1 березня 2001 р. по 30 квітня 2002 р. – 1600 грн;
- з 1 травня 2002 р. по 31 травня 2003 р. – 2200 грн;
- з 1 червня 2003 р. по 31 грудня 2004 р. – 2660 грн;
- з 1 січня 2005 р. по 31 грудня 2005 р. – 4100 грн.

З 1 січня 2006р. ця максимальна величина фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, оподатковуваного доходу (прибутку), сукупного оподатковуваного доходу (граничної суми заробітної плати (доходу) дорівнює десяти розмірам прожиткового мінімуму, встановленого законом для працездатних осіб, а саме:

- з 1 січня 2006 р. по 31 березня 2006 р. – 4830 грн;
- з 1 квітня 2006 р. по 30 вересня 2006 р. – 4960 грн;
- з 1 жовтня 2006 р. по 31 грудня 2006 р. – 5050 грн.

Отже, із суми, що перевищує максимальну величину фактичних витрат на оплату праці сплачується тільки податок з доходів фізичних осіб, а з 1 січня 2007 р. – п'ятнадцяти розмірам прожиткового мінімуму.

У 2007 р. це було: січень-березень – 7875 грн, квітень-вересень – 8415 грн, жовтень-грудень – 8520 грн. Цей максимальний розмір постійно змінюється, а тому бухгалтер має користуватися відповідними чинними нормативними актами.

Розрахунки за нарахуванням суми страхових внесків, пені, фінансових санкцій та інших платежів до Пенсійного фонду, госпрозрахунковими підприємствами відображаються за дебетом рахунків обліку витрат на виробництво, використання прибутків та інших фінансових джерел і за кредитом рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням", субрахунку 651 "За пенсійним забезпеченням".

Утримання та нарахування страхових внесків з громадян, що

працюють, відображається за кредитом рахунку 65, субрахунку 651 "За пенсійним забезпеченням" і дебетом рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою".

При перерахуванні коштів до пенсійного фонду дебетується субрахунок 651 "За пенсійним забезпеченням" і кредитується рахунок 31 "Рахунки в банках" або інші рахунки в банках.

Підприємства (юридичні особи) щомісяця складають у двох примірниках розрахунок суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, у якому зазначають самостійно обчислені суми страхових внесків за встановленою формою.

Розрахунки подаються зазначеними платниками до органу пенсійного фонду для реєстрації за базовий звітний період, що дорівнює календарному місяцю, - не пізніше ніж через 20 календарних днів із дня закінчення цього періоду.

Фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності (крім тих, які обрали особливий спосіб оподаткування (фіксований податок, єдиний податок), подають до органу пенсійного фонду один раз на рік, але не пізніше 1 травня поточного року, розрахунок авансових сум страхових внесків.

За підсумками року ці платники (крім тих, які обрали особливий спосіб оподаткування (фіксований податок, єдиний податок) надають органу пенсійного фонду за місцем проживання розрахунки сум страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування за звітний рік до 1 квітня наступного за звітним роком.

Органи Пенсійного фонду України зобов'язані здійснювати в межах своєї компетенції контроль за дотриманням страхувальниками та застрахованими особами вимог Закону України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування".

5.10. Облік операцій з внесками до соціальних фондів

Внески до соціальних фондів пов'язані з оплатою праці. На заробітну плату здійснюють нарахування внесків у встановлених розмірах. Із заробітної плати утримують внески у соціальні фонди. Розміри нарахувань та утримань, що діяли у 2007 р. наведено в таблиці 5.6.

Таблиця 5.6

Нарахування та утримання внесків до соціальних фондів

Платники внесків	Об'єкт оподаткування	Ставка внесків у відсотках
1	2	3
Нарахування внесків у Фонд соціального страхування України з тимчасової втрати працездатності		
Роботодавці, які мають найманих працівників і здійснюють витрати на оплату праці (крім платників єдиного податку)	Фактичні витрати на оплату праці найманих працівників	1,5
Утримання у Фонд соціального страхування України з тимчасової втрати працездатності		
Наймани працівники	Заробітна плата найманих працівників, яку обкладають податком з доходів фізичних осіб	0,5 – дохід не більше прожиткового мінімуму на одну працездатну особу, 1,0 – дохід більше прожиткового мінімуму на одну працездатну особу
Нарахування внесків у Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття		
Роботодавці, які мають найманих працівників і здійснюють витрати на оплату праці (крім платників єдиного податку)	Фактичні витрати на оплату праці найманих працівників	1,3
Утримання у фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття		
Наймани працівники	Оплата праці найманих працівників	0,5

Продовження таблиці 5.6

1	2	3
---	---	---

Працюючі пенсіонери, інваліди, які мають право на пенсію	Не утримують	-
Нарахування внесків у фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України		
Роботодавці, які мають найманих працівників і здійснюють витрати на оплату праці	Фактичні витрати на оплату праці найманих працівників	Страховий тариф встановлюється фондом залежно від класу професійного ризику виробництва підприємства від 0,66 % до 13,6 %. Законом визначено 67 класів

Платники єдиного податку не нараховують внески на зарплату працівників до фондів страхування від непрацевдатності та безробіття.

Розрахунки за зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням обліковують на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

За кредитом рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом – погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Рахунок 65 має шість субрахунків:

- 651 «За пенсійним забезпеченням»;
- 652 «За соціальним страхуванням»;
- 653 «За страхуванням на випадок безробіття»;
- 654 «За індивідуальним страхуванням»;
- 655 «За страхуванням майна»;
- 656 «За страхуванням від нещасних випадків».

На субрахунку 651 обліковують розрахунки з Пенсійним фондом. нараховані відрахування у відсотках до оплати праці записують по кредиту

субрахунку 651 і дебету різних рахунків, на які віднесено заробітну плату. Утримання із заробітної плати в Пенсійний фонд відображають по дебету рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” і по кредиту субрахунку 651.

На субрахунку 652 обліковують розрахунки з Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. За рахунок цього фонду на підприємстві здійснюють виплати по тимчасовій непрацездатності (лікарняні листки) працівників, видають працюючим одноразову допомогу при народженні дитини та інші виплати згідно чинного законодавства. Оплата перших п’яти днів тимчасової непрацездатності здійснюються за рахунок підприємства.

Нарахування допомоги за рахунок вказаного фонду записують по дебету субрахунку 652 і по кредиту рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”. Виплату здійснюють по окремих відомостях, підписаних керівником і головним бухгалтером. Решту коштів перераховують у фонд: дебет субрахунку 652, кредит рахунку 31 «Рахунки в банках».

Якщо на підприємстві виплати за рахунок коштів соціального страхування за звітний квартал перевищують нараховану за цей квартал суму зборів, то різниця зараховується в рахунок сплати на наступний квартал. У той же час, коли витрати перевищують суму зборів і не можуть бути покриті зборами в наступному кварталі, то сума перевищення із врахуванням очікуваного результату розрахунків за наступний квартал компенсується підприємству: дебет рахунку 31 і кредит рахунку 65. Нарахування зборів на обов’язкове соціальне страхування записують по кредиту субрахунку 652 і по дебету тих рахунків, на які віднесена оплата праці.

На субрахунку 653 ведеться облік розрахунків за збором на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття, а на субрахунку 656 по коштах фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві.

На субрахунку 654 ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями з індивідуального страхування персоналу підприємства, на

субрахунку 655 – за страхування майна підприємства та майна працівників підприємства.

Платежі по страхуванню включають у витрати виробництва, здійснюючи запис по дебету рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” і по кредиту рахунку 65. Перерахування коштів страховим організаціям (страховикам) проводять з поточного рахунку: дебет рахунку 65 і кредит рахунку 31 “Рахунки в банках”.

Синтетичний і аналітичний облік розрахунків за страхуванням здійснюється в журналах № 5 і 5А, а в сільськогосподарських підприємствах – в журналах-ордерах № 8 с.-г. і 10.2 с.-г.

Кореспонденція рахунків по обліку внесків до соціальних фондів показана в таблиці 5.7.

Таблиця 5.7

Кореспонденція рахунків по обліку внесків до соціальних фондів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Нараховано оплату праці і віднесено на об’єкти обліку	23 “Виробництво”, 91 “Загально-виробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут” та інші	661 “Розрахунки за заробітною платою”	10000
Нараховано на оплату праці внески до пенсійного фонду та соціальних фондів	23 “Виробництво”, 91 “Загально-виробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут” та інші	65 “Розрахунки за страхуванням”	3700
Утримано із оплати праці:			
а) внески до пенсійного фонду та соціальних фондів	661 “Розрахунки за заробітною платою”	65 “Розрахунки за страхуванням”	300

Продовження таблиці 5.7

1	2	3	4
б) податок з доходів фізичних	661 “Розрахунки	641 “Розрахунки	1455

осіб	за заробітною платою”	за податками”	
З поточного рахунку сплачено:			
а) внески до пенсійного фонду та соціальних фондів	65 “Розрахунки за страхуванням”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	4000
б) податок з доходів фізичних осіб	641 “Розрахунки за податками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	1455
По чеку з поточного рахунку одержано в касу для виплати заробітної плати (10000 – 1455 – 300 = 8245)	301 “Каса в національній валюті”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	8245
Виплачено із каси заробітну плату	661 “Розрахунки за заробітною платою”	301 “Каса в національній валюті”	8245
Нараховано пеню та інші фінансові санкції за порушення законодавства про загальнообов’язкове пенсійне страхування	92 “Адміністративні витрати”	651 “За пенсійним забезпеченням”	300

Питання для самоконтролю:

1. Економічний зміст оплати праці.
2. Облік особового складу працівників.
3. Системи оплати праці.
4. Фонд оплати праці.
5. Первинні документи по обліку оплати праці.
6. Нарахування на заробітну плату.
7. Утримання із заробітної плати.
8. Синтетичний облік розрахунків по оплати праці.
9. Обчислення відпускних.
10. Створення та використання резерву на відпустки.
11. Облік допомоги з тимчасової непрацездатності.
12. Облік розрахунків за внесками до пенсійного фонду.
13. Облік операцій з внесками до соціальних фондів.

Тестові питання для контролю знань студентів

Тест 2. Модуль 2:

1) Безготівкові розрахунки проводять з використанням:

- а) платіжних доручень;
- б) видаткових касових ордерів;
- в) договорів;
- г) немає правильної відповіді.

2) На банківських платіжних документах:

- а) можна виправити реквізити, які не містять суми коштів;
- б) не можна робити ніяких виправлень;
- в) можна забілити коректором і проставити правильний запис;
- г) немає правильної відповіді.

3) Платіжне доручення банку для перерахування грошей;

- а) виписує податкова інспекція;
- б) виписує підприємство, яке проводить оплату;
- в) виписує обслуговуючий банк;
- г) немає правильної відповіді.

4) Дебіторська заборгованість відображається:

- а) в пасиві балансу;
- б) в балансі не відображається;
- в) в активі балансу;
- г) в активі і пасиві балансу.

5) Поточна дебіторська заборгованість буде погашатися:

- а) протягом дванадцяти місяців із дати складання балансу;
- б) протягом вісімнадцяти місяців із дати складання балансу;
- в) протягом тридцяти шести місяців із дати складання балансу;

г) немає правильної відповіді.

б) Резерв сумнівних боргів створюють по:

- а) кредиторській заборгованості;
- б) дебіторській заборгованості;
- в) депонентській заборгованості;
- г) заробітній платі.

7) Одержано на поточний рахунок від покупця оплату за товари:

- а) дебет рахунку 31 і кредит рахунку 36;
- б) дебет рахунку 31 і кредит рахунку 64;
- в) дебет рахунку 30 і кредит рахунку 31;
- г) дебет рахунку 31 і кредит рахунку 28.

8) Поступили гроші в касу від покупця:

- а) дебет рахунку 30 і кредит рахунку 36;
- б) дебет рахунку 30 і кредит рахунку 64;
- в) дебет рахунку 31 і кредит рахунку 65;
- г) дебет рахунку 30 і кредит рахунку 28.

9) Відсотки за кредит відносяться:

- а) на собівартість придбаних товарів;
- б) на фінансові витрати;
- в) на витрати на збут;
- г) на адміністративні витрати.

10) З поточного рахунку погашено короткостроковий кредит банку:

- а) дебет рахунку 60 і кредит рахунку 31;
- б) дебет рахунку 63 і кредит рахунку 31;
- в) дебет рахунку 64 і кредит рахунку 31;

г) дебет рахунку 60 і кредит рахунку 64.

11) Кредиторська заборгованість відображається:

- а) у пасиві балансу;
- б) у активі балансу;
- в) в активі і пасиві балансу;
- г) в балансі не відображається.

12) Одержано товари від постачальника:

- а) дебет рахунку 20 і кредит рахунку 63;
- б) дебет рахунку 28 і кредит рахунку 60;
- в) дебет рахунку 28 і кредит рахунку 63;
- г) дебет рахунку 90 і кредит рахунку 28.

13) Довгострокові кредити банків відображають:

- а) в активі балансу;
- б) в пасиві балансу;
- в) в активі і пасиві балансу;
- г) в балансі не відображають.

14) Нараховано податковий кредит по товарах одержаних від постачальника:

- а) дебет рахунку 64 і кредит рахунку 63;
- б) дебет рахунку 64 і кредит рахунку 60;
- в) дебет рахунку 70 і кредит рахунку 90;
- г) дебет рахунку 28 і кредит рахунку 60.

15) Нараховано податок на прибуток:

- а) дебет рахунку 70 і кредит рахунку 64;
- б) дебет рахунку 98 і кредит рахунку 64;
- в) дебет рахунку 98 і кредит рахунку 63;

г) дебет рахунку 64 і кредит рахунку 31.

16)З поточного рахунку сплачено податок на прибуток:

а) дебет рахунку 63 і кредит рахунку 31;

б) дебет рахунку 31 і кредит рахунку 64;

в) дебет рахунку 37 і кредит рахунку 31;

г) дебет рахунку 64 і кредит рахунку 31.

17)Утримано податок із доходів фізичних осіб:

а) дебет рахунку 67 і кредит рахунку 64;

б) дебет рахунку 66 і кредит рахунку 64;

в) дебет рахунку 64 і кредит рахунку 60;

г) дебет рахунку 66 і кредит рахунку 23.

18)Податкову накладну з податку на додану вартість виписує:

а) продавець;

б) покупець;

в) податкова інспекція;

г) немає правильної відповіді.

19)З податку на прибуток у податкову службу подають:

а) акт;

б) виписку банку;

в) декларацію;

г) звіт про фінансові результати.

20)Для сплати податку в бюджет у банк подають:

а) податкову декларацію;

б) платіжне доручення;

в) податкове повідомлення;

г) заяву.

21) Який первинний документ для нарахування заробітної плати:

- а) накладна;
- б) наряд;
- в) лімітно-забірна картка;
- г) рахунок-фактура.

22) Утримано із заробітної плати в Пенсійний фонд України:

- а) дебет рахунку 66 і кредит рахунку 70;
- б) дебет рахунку 65 і кредит рахунку 30;
- в) дебет рахунку 65 і кредит рахунку 31;
- г) дебет рахунку 66 і кредит рахунку 65.

23) Оплата праці може здійснюватися:

- а) за накладною;
- б) за актом інвентаризації;
- в) за податковою вимогою;
- г) за контрактом.

24) Видана із каси заробітна плата:

- а) дебет рахунку 30 і кредит рахунку 50;
- б) дебет рахунку 66 і кредит рахунку 30;
- в) дебет рахунку 64 і кредит рахунку 30;
- г) дебет рахунку 37 і кредит рахунку 30.

25) З каси заробітну плату видають;

- а) за нарядом;
- б) за платіжною відомістю;
- в) за лімітно-забірною карткою;
- г) за договором.

МОДУЛЬ 3. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ, ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИПУСКУ ПРОДУКЦІЇ

ТЕМА 6. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

6.1. Економічний зміст необоротних активів

П(С)БО 2 «Баланс» містить таке визначення: «Оборотні активи – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу». Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними.

Необоротні активи включають основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокову дебіторську заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи. Вони відображаються в активі балансу по розділу I «Необоротні активи».

Залежно від способу перенесення вартості на готову продукцію засоби виробництва поділяють на основні та оборотні. Основні засоби обслуговують виробництво протягом тривалого періоду, приймаючи участь в декількох виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносять свою вартість на готову продукцію частинами, по мірі свого зносу. Оборотні засоби повністю споживаються в одному виробничому циклі і всю свою вартість одноразово передають на створюваний продукт. Для продовження процесу виробництва потрібно мати знову оборотні засоби, тоді як основні засоби залишаються функціонувати тривалий час підряд у декількох виробничих циклах.

Частина вартості основних засобів, яка увійшла у вартість готової продукції, відшкодовується по мірі реалізації продукції, виручка від якої включає спожиті основні та оборотні засоби, витрати на оплату праці і суму одержаного прибутку. Таким чином, вартість основних засобів окупляється поступово по мірі їх зносу.

Частина об'єктів довготермінового використання може не приймати участь в процесі виробництва, зберігаючи свою натуральну форму і поступово зношуючись. Це об'єкти для задоволення культурно-побутових потреб населення, лікувальних закладів, шкіл тощо. Такі засоби є також основними, але невиробничого призначення.

Отже, основні засоби підприємства, установи - це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері.

Як бачимо, основні і оборотні засоби в процесі використання обертаються, але лише порядок відображення обертання одних і других не однаковий. Тому, на нашу думку, введення положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [П(С)БО] терміну "Необоротні активи" і назва в балансі розділу I "Необоротні активи" є некоректними, бо вони не відображають реальної суті економічних явищ.

Більш логічним є поділ активів на поточні і непоточні, як передбачено міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

В офіційних документах та економічній літературі часто ототожнюють поняття «основні засоби» і «основні фонди». Наприклад, в Законі України № 334/94-ВР від 28 грудня 1994 р. «Про оподаткування прибутку підприємств» (з наступними змінами та доповненнями) записано: «Під терміном «основні фонди» слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у виробничій діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом».

В законі стверджується, що під терміном «основні фонди» слід розуміти матеріальні цінності. В бухгалтерському обліку, коли йде мова про матеріальні цінності, використовують поняття «засоби», а не «фонди».

П(С)БО 7 "Основні засоби" містить таке визначення терміну основні засоби: "Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання

їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких – більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)».

До основних засобів належать земля, будівлі, споруди, передавальне устаткування, машини і обладнання, транспортні засоби, інструмент, виробничий і господарський інвентар, доросла робоча і продуктивна худоба (крім дрібних тварин), багаторічні насадження та інші. До основних засобів включають також капітальні вкладення на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи) і в орендовані будівлі, споруди, обладнання та інші об'єкти.

З метою спрощення економічних взаємовідносин та бухгалтерського обліку частину засобів праці (об'єктів) не відносять до основних засобів. Це, так звані, малоцінні і швидкозношувані предмети, які обліковують у складі оборотних активів. Малоцінні предмети це такі, ціна придбання яких за одиницю не перевищує встановлений розмір. Офіційними документами не визначено ціну, згідно якої предмети відносять до малоцінних. В П(С)БО 7 «Основні засоби» записано: «Підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що не входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів».

Податковим законодавством передбачено вартісну межу основних засобів у сумі 1000 грн за одиницю, на яку доцільно орієнтуватися і в бухгалтерському обліку. Швидкозношувані предмети це такі, строк служби яких менше одного року незалежно від їх вартості.

До основних засобів не відносять готову продукцію на підприємствах, де вона виготовляється, а також товари, які придбані для наступної реалізації. Наприклад, підприємство виготовляє холодильники. Вони на даному підприємстві є готовою продукцією, яка призначена для реалізації, а тому не включаються в склад основних засобів. Торгівельне підприємство, яке купило

у виробника холодильники з метою подальшої реалізації, те ж не відносить їх до основних засобів, бо це звичайні товари. Але якщо такі ж холодильники використовують для господарських потреб на підприємствах (включаючи і виробників) або в торговельних організаціях, то вони є об'єктами основних засобів. Однаковий об'єкт може бути віднесений до основних чи оборотних засобів залежно від мети його використання, а не тільки фізичних можливостей.

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Об'єкти основних засобів, які тимчасово знаходяться на підприємстві і не є його власністю, прийняті в операційну оренду, для монтажу, у довірче управління, обліковуються поза балансом (на рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”). Об'єкти, що знаходяться у фінансовій оренді, обліковують на балансових рахунках (рахунки 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”) у орендаря.

Основні засоби обліковують за об'єктами. П(С)БО 7 “Основні засоби” визначає, що об'єкт основних засобів - це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Наприклад, будівля має конструктивні елементи з різним строком експлуатації: основна конструкція – 50 років; система опалення – 25 років; ліфт – 20 років. Підприємство може прийняти рішення про виділення таких конструктивних елементів у окремі об'єкти обліку. А це

означає, що всі об'єкти будуть розглядатися як окремі основні засоби з різними строками експлуатації, по яких нараховування амортизації передбачається здійснювати різну кількість років. По них буде нараховуватись амортизація виходячи з строку експлуатації кожного такого об'єкта. Таким чином, основна конструкція (за мінусом вартості системи опалення і ліфта буде амортизуватись 50 років, система опалення – 25 років, ліфт – 20 років.

Проте потрібно пам'ятати, що об'єкт має бути конструктивно відокремлений і призначений для виконання певних самостійних функцій. Отже, в будівлі не можна виділяти в окремі об'єкти двері, вікна, панелі, бо це її конструктивні елементи, без яких немає будівлі. Аналогічно не можна виділяти в окремі об'єкти мотор, кузов, колеса, коробку передач та інші частини, з яких складається автомобіль. Автомобіль в цілому (а не його частини) є окремий об'єкт основних засобів.

Отже, на основну конструкцію, разом із системою опалення і ліфтом (тобто на загальну вартість будівлі) необхідно нараховувати амортизацію виходячи із строку її експлуатації, що складає 50 років.

Бухгалтерський облік повинен забезпечити контроль за збереженням основних засобів, їх надходженням, вибуттям, ремонтом, нарахуванням зносу, а також давати інформацію, необхідну для економічної оцінки ефективності використання конкретних об'єктів основних засобів.

Залежно від цільового призначення засоби поділяють на виробничі і невиробничі.

Виробничі основні засоби функціонують у сфері матеріального виробництва, неодноразово беруть участь у виробничому процесі, поступово зношуються і переносять свою вартість на створюваний продукт частинами в міру зношення.

Невиробничі основні засоби функціонують в галузях невиробничої сфери. Вони безпосередню не беруть участі в процесі виробництва і призначені для невиробничого споживання. Наприклад, будівля цеху або корівника

відноситься до основних засобів виробничого призначення, а будівля будинку культури теж відноситься до основних засобів, але невиробничого призначення.

Згідно П(С)БО 7 для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби
 - 1.1. Земельні ділянки.
 - 1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель.
 - 1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.
 - 1.4. Машини та обладнання.
 - 1.5. Транспортні засоби.
 - 1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
 - 1.7. Тварини.
 - 1.8. Багаторічні насадження.
 - 1.9. Інші основні засоби.
2. Інші необоротні матеріальні активи
 - 2.1. Бібліотечні фонди.
 - 2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
 - 2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.
 - 2.4. Природні ресурси.
 - 2.5. Інвентарна тара.
 - 2.6. Предмети прокату.
 - 2.7. Інші необоротні матеріальні активи.
3. Незавершені капітальні інвестиції.

Вкладення в нерухомі об'єкти поділено на два види: інвестиційна нерухомість і операційна нерухомість.

П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" дає такі визначення:

Інвестиційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного

капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Операційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

Отже, нерухомість поділена на інвестиційну та операційну залежно від мети використання об'єктів. Приклад. Будівля, яка утримується з метою використання для виробництва, відноситься до операційної нерухомості, а якщо будівля використовується для отримання орендних платежів, то вона відноситься до інвестиційної діяльності. За фізичними якостями обидві будівлі можуть бути однаковими, але відноситися до різних видів нерухомості.

Згідно П(С)БО 32 інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка формується аналогічно як і по інших об'єктах основних засобів.

В Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР (з наступними змінами та доповненнями) основні фонди поділено на чотири групи:

група 1 - будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

група 2 - автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;

група 3 - будь -які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4;

група 4 - електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

6.2. Склад капітальних інвестицій

Під капітальними інвестиціями розуміють капітальні вкладення в реальні об'єкти. Термін “капітальні інвестиції” появився в практиці податкового обліку, введеним Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Згідно закону (пункт 1.28.1) капітальні інвестиції – це господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших основних фондів та нематеріальних активів, які підлягають амортизації.

Витрати на створення основних засобів називаються капітальні інвестиції. До капітальних інвестицій належать такі витрати: на будівельно-монтажні роботи, на придбання обладнання, інструменту, інвентарю, на закладання і вирощування багаторічних насаджень, формування основного стада, а також інші види капітальних вкладень (рис. 6.1).

Облік капітальних інвестицій ведуть на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». На дебеті рахунку 15 відображають фактичні витрати по капітальних інвестиціях, а на кредиті - оприбуткування об'єктів в склад основних засобів або списання витрат. На кінець звітного періоду на рахунку 15 може бути дебетовий залишок, який показує вартість незакінчених будівельних робіт, операцій по придбанню основних засобів та ін.

Рахунок 15 “Капітальні інвестиції” має такі субрахунки:

- 151 “Капітальне будівництво”;
- 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”;
- 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”;
- 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”;

155 “Придбання (виросування) довгострокових біологічних активів”.

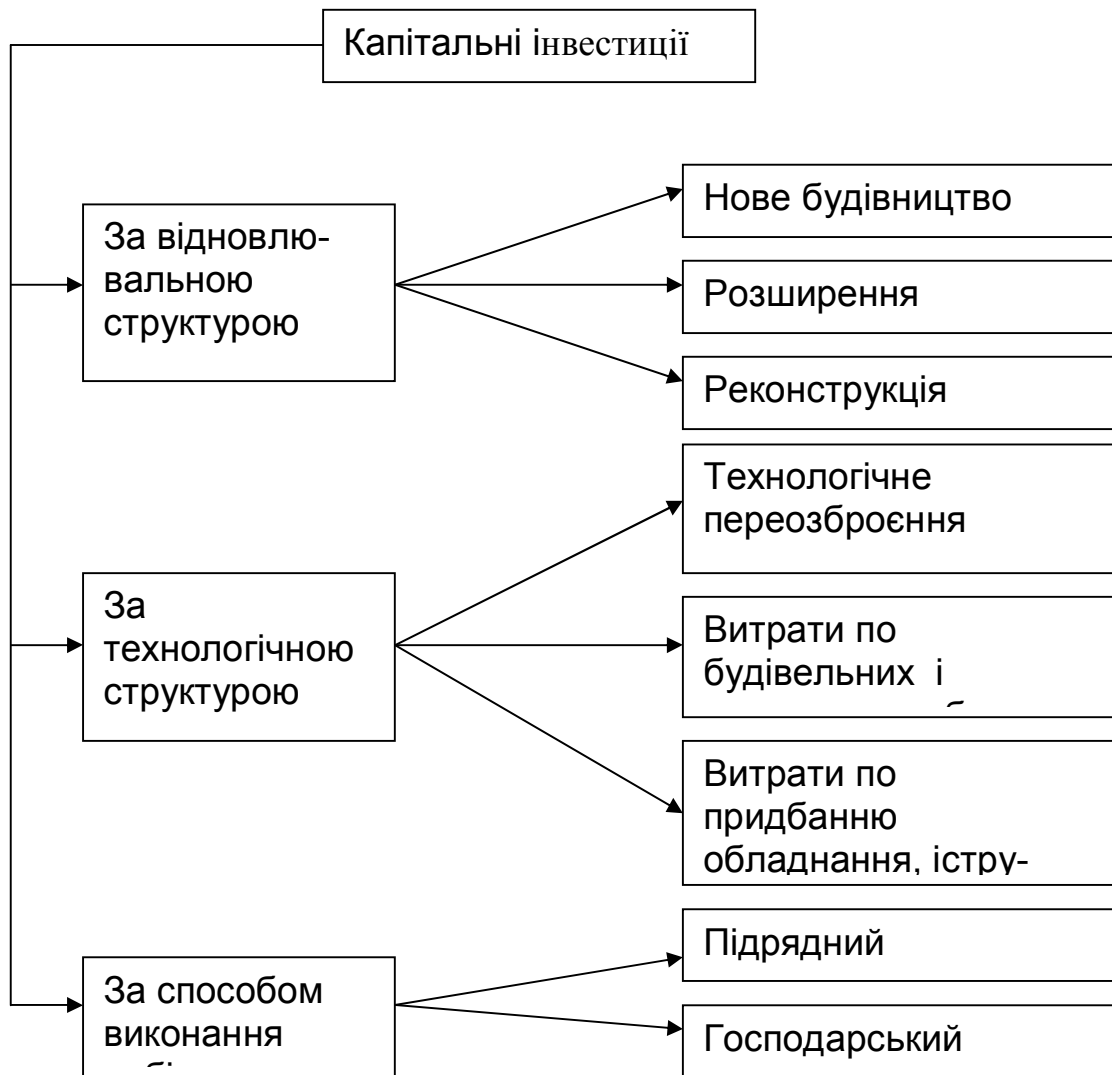


Рис. 6.1. Класифікація капітальних інвестицій

На субрахунку 151 відображаються витрати на будівництво, що здійснюється господарським або підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку обліковують також устаткування, що підлягає монтажу у процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва.

Субрахунок 152 призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами необоротних матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 “Основні засоби”.

На субрахунку 153 відображають витрати на придбання або виготовлення власними силами необоротних матеріальних активів, які обліковуються на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

На субрахунку 154 відображають витрати на придбання або створення власними силами активів, які обліковуються на рахунку 12 “Нематеріальні активи”.

На субрахунку 155 ведеться облік витрат на придбання або вирощування (створення) довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться на рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи", у тому числі на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів, та формування основного стада робочої і продуктивної худоби.

Аналітичний облік витрат на капітальні інвестиції ведуть по об’єктах будівництва та придбання основних засобів.

Для синтетичного та аналітичного обліку капітальних інвестицій використовується журнал № 4, а в сільськогосподарських підприємствах – журнал-ордер № 13 с.-г.

6.3. Облік будівництва

Будівництво здійснюють господарським або підрядним способом. Підрядний спосіб будівництва більш прогресивний, ніж господарський, бо його виконують спеціалізовані будівельні організації, які мають свої кадри будівельників, будівельні машини і механізми, практичний досвід роботи тощо. Проте підприємства великий обсяг будівельних робіт виконують господарським способом.

По будівельно-монтажних роботах, які виконують господарським способом, забудовник обліковує витрати по кожному об’єкту. У витрати відносить: матеріали, заробітну плату (оплату праці), відрахування на соціальні заходи, витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати.

Будівельні матеріали відносять до витрат виробництва на підставі накладних або лімітно-забірних карток.

Облік будівельних матеріалів як придбаних, так і власного виробництва, а також устаткування, яке підлягає встановленню, провадять на субрахунку 205 «Будівельні матеріали». На ньому обліковують всі будівельні матеріали незалежно від наступного використання їх у господарстві або реалізації. Тут обліковують також садивний матеріал, призначений для закладання багаторічних насаджень.

Обладнання, яке не потребує монтажу, на субрахунку 205 не обліковують, а відносять його вартість на рахунок 15 «Капітальні інвестиції». На цей рахунок записують витрати з придбання автомобілів, тракторів, комбайнів, обладнання, виробничого і господарського інвентаря тощо.

Обладнання, яке підлягає монтажу, списують з субрахунку 205 на рахунок 15 після здавання в монтаж (прикріплення до фундаменту, підлоги, міжповерхове перекриття, укрупнене складання, що підлягає оплаті згідно з ціниками на монтаж обладнання). Роботу по підготовці обладнання до монтажу - перевезення до місця встановлення, розпакування, складання, комплектування окремих його частин і перевірка обладнання - не вважають задачею обладнання в монтаж.

По статті «Заробітна плата (оплата праці)» показують заробітну плату робітників, які безпосередньо зайняті на будівельно-монтажних роботах, включаючи суми, нараховані за доставку матеріалів від приоб'єктного складу до місця їх призначення.

На цю статтю не відносять суми заробітної плати (оплати праці) за роботи по спорудженню нетитульних пристроїв, поточному ремонту основних засобів, благоустрою будівельного майданчика; за роботи, пов'язані із задачею об'єктів будівництва, та інші роботи, витрати на які входять до складу накладних витрат, а також заробітна плата (оплата праці) робітників, які зайняті на навантажувально-розвантажувальних роботах по доставці матеріалів до

приоб'єктного складу, на обслуговуванні будівельних машин і механізмів тощо, що списується на собівартість відповідних запасів.

Первинний документ з обліку праці та її оплати в будівництві - це наряд на відрядну роботу. Нараховані суми оплати праці з нарядів групують за витратами виробництва для віднесення на відповідні об'єкти будівництва, а також заносять у таблиць обліку робочого часу і підраховують у розрахунково-платіжній відомості належні суми для виплати працівникам.

В установленому порядку роблять нарахування на заробітну плату в Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності і витратами, пов'язаними з народженням і похованням, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття.

Витрати по експлуатації будівельних машин і механізмів обліковують на рахунку 15 на окремих на аналітичних рахунках.

Щомісячну фактичну суму витрат по утриманню і експлуатації будівельних машин списують безпосередньо на відповідні об'єкти будівництва на основі первинних документів, а по тих машинах і механізмах, облік витрат яких ведеться за видами або групами машин - шляхом розподілу пропорційно кошторисній вартості відпрацьованих машино-змін на відповідних об'єктах.

Витрати на створення тимчасових (нетитульних) споруд, пристроїв інвентарного характеру для будівництва обліковують окремо. До тимчасових (нетитульних) споруд відносять: навіси, сараї для об'єктів будівництва, убиральні, утеплені приміщення для робітників, огорожі, настили, перехідні мостики, сходи, ходові дошки, дрібні такелажні та монтажні пристрої, бункери для розчинів і т.д. Витрати на спорудження таких пристроїв обліковують пооб'єктно або по групах однорідних об'єктів. У міру завершення робіт по вказаних об'єктах витрати на їх спорудження відносять на субрахунок 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» і обліковують по видах або однорідних групах за фактичною собівартістю. Погашення проводять щорічно, виходячи з

встановленого строку їх експлуатації і залежно від тривалості проведення робіт. При визначенні розміру погашення враховують вартість матеріалів, які одержать від розбирання тимчасових об'єктів.

Відображення операцій на рахунках по обліку будівництва господарським способом показано в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1

Облік будівництва, яке виконується господарським способом

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Придбано будівельні матеріали:			
а) вартість матеріалів без ПДВ	205 “Будівельні матеріали”	631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	150000
б) сума ПДВ (податковий кредит)	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	30000
Оплачено постачальнику за будівельні матеріали	631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	180000
Списано будівельні матеріали на об'єкт будівництва	151 “Капітальне будівництво”	205 “Будівельні матеріали”	150000
Нарахована оплата праці будівельникам за будівництво об'єкта	151 “Капітальне будівництво”	661 “Розрахунки за заробітною платою”	80000
Здійснено нарахування на оплату праці у пенсійний фонд та інші соціальні фонди	151 “Капітальне будівництво”	65 “Розрахунки за страхуванням”	29500

Продовження таблиці 6.1

1	2	3	4
Нараховано амортизацію машин і механізмів, що використовуються на будівництві	151 “Капітальне будівництво”	131 “Знос основних засобів”	9000
Введено в експлуатацію об’єкт будівництва за фактичною собівартістю (150000+80000+29500+9000 =268500)	103 “Будинки та споруди”	151 “Капітальне будівництво”	268500

Якщо будівництво виконують підрядним способом, то між замовником і підрядчиком укладається договір підряду (контракт) на весь період будівництва. Учасники підрядного договору: замовник – визначає умови складання контракту, приймає закінчені роботи і здійснює оплату за них; підрядчик – за обумовлену ціну виконує передбачені контрактом роботи, передає їх замовнику і одержує оплату за них.

Ціна контракту визначається сторонами за домовленістю і залежить від розміру витрат. Для визначення ціни використовують проектно-кошторисну документацію. Ціни в контракті можуть бути твердими та динамічними. Тверді ціни не змінюються протягом всього будівництва. Динамічні ціни коригуються в процесі виконання робіт з врахуванням рівня інфляції.

Строки виконання робіт визначаються на підставі календарного плану будівництва. Вказуються конкретні дати початку робіт та здачі об’єкта в експлуатацію. Наприклад, виконання робіт починається в травні 2007 р. і закінчується в листопаді 2007 р.

Розрахунки за виконані роботи здійснюють, як правило, у безготівковій формі. Оплата може проводитися за повністю закінчений об’єкт або шляхом проміжних платежів за етапи, комплекси робіт, конструктивні елементи, окремі види робіт.

Субпідрядні організації виконують спеціальні й окремі види робіт за домовленістю з генеральним підрядчиком, головним підрядчиком або замовником.

Під час будівництва підрядним способом витрати по статтях та елементах обліковує підрядник. Замовник приймає виконані роботи по акту приймання виконаних підрядником робіт (форма № КБ-2), який складають у двох примірниках – один для замовника і один для підрядника і відображає витрати по дебету субрахунку 151 “Капітальне будівництво” загальною сумою (табл. 6.2).

Облік розрахунків з підрядними організаціями ведуть на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Контроль за станом розрахунків здійснюють за кожним документом в розрізі організацій. На підставі актів на приймання будівельно-монтажних робіт складають проводку: дебет рахунку 15 “Капітальні інвестиції” і кредит рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

Будівлі та споруди, які закінчені, приймає в експлуатацію відповідно до затверджених правил приймальна комісія

Комісія перевіряє готовність об’єкта до приймання в експлуатацію, якість виконаних будівельно-монтажних робіт, відповідність обладнання об’єкта і його вартості, передбаченої проектно-кошторисною документацією, тощо. Приймання об’єкта в експлуатацію оформляють актом встановленої форми.

Якщо комісія вважає, що об’єкт не може бути прийнятий в експлуатацію, то це підтверджують мотивованими висновками і подають їх - замовнику та генеральному підряднику.

Після введення в експлуатацію закінчених будівництвом будівель і споруд закривають відповідно і кошторисну документацію.

Таблиця 6.2

Облік будівництва, яке виконується підрядним способом

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Нараховано за виготовлення проектно-кошторисної документації:			
а) вартість документації без ПДВ	151 “Капітальне будівництво”	631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	10000
б) сума ПДВ (податковий кредит)	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	2000
Оплачено за виконані роботи по розробці проектно-кошторисної документації	631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	12000
Прийнято будівельно-монтажні роботи (об’єкт будівництва) згідно актів:			
а) вартість робіт без ПДВ	151 “Капітальне будівництво”	631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	150000
б) сума ПДВ (податковий кредит)	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	30000
Оплачено підряднику за виконані будівельно-монтажні роботи (об’єкт будівництва)	631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	180000
Введено в експлуатацію об’єкт будівництва за фактичною собівартістю (10000 + 150000 = 160000)	103 “Будинки та споруди”	151 “Капітальне будівництво”	160000

6.4. Облік придбання основних засобів

Придбання основних засобів здійснюється за договором купівлі-продажу згідно з яким продавець передає відповідне майно у власність покупцю, а останній приймає майно і сплачує за нього визначену суму.

При придбанні нерухомості покупець сплачує пенсійний збір. Якщо придбання будинку здійснюється через товарну біржу, то остання має право стягувати плату за реєстрацію угод.

Введення будинку в експлуатацію потрібно оформити Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1). В акті зазначають дані, що характеризують об'єкт, його вартість, дату введення та інші. Акт підписує комісія. Продавець передає покупцю також архітектурно-технічний паспорт на придбану будівлю – на неї заводиться інвентарна картка обліку основних засобів (форма № ОЗ-6).

Приклад. Придбано будівлю: ціна 100 тис.грн, ПДВ – 20 тис.грн, всього до сплати 120 тис.грн сума реєстраційного біржового збору 1 тис.грн. Порядок запису на бухгалтерських рахунках показано в таблиці 6.3.

Основні засоби, що не використовуються підприємством для одержання прибутку, належать до невиробничих основних фондів. При їх придбанні не відшкодовується сума ПДВ, а вона включається у вартість об'єкта. Отже, якщо в наведеному прикладі буде купуватися будинок спортивного комплексу або інші невиробничі об'єкти, то їх вартість становитиме 122200 грн ($120000 + 1000 + 1200 = 122200$), яка складається із сплаченої суми покупцю разом з ПДВ, в пенсійний фонд і реєстраційній біржі, включаючи ПДВ. По дебету субрахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” буде зібрана вся сума 122200 грн, по якій об'єкт зараховують у склад основних засобів.

При придбанні житлового будинку у громадян-фізичних осіб договір купівлі-продажу повинен бути нотаріально завірений. Вартість послуг нотаріуса включають у витрати на капітальні інвестиції та у вартість придбаного об'єкта.

Таблиця 6.3

Відображення операцій з купівлі будівлі

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Перераховано продавцю за вартість будівлі	371 “Розрахунки за виданими авансами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	100000
Сплачено ПДВ по вартості будівлі	644 “Податковий кредит”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	20000
Сплачено в пенсійний фонд збір з операції купівлі будівлі	651 “За пенсійним забезпеченням”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	1000
Сплачено за реєстрацію договору купівлі-продажу на товарній біржі	371 “Розрахунки за виданими авансами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	1000
Сплачено ПДВ по реєстраційних послугах	644 “Податковий кредит”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	200
Віднесено на капітальні інвестиції:			
а) вартість будівлі	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	371 “Розрахунки за виданими авансами”	100000
б) збір у пенсійний фонд	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	651 “За пенсійним забезпеченням”	1000
в) за реєстрацію договору купівлі-продажу на товарній біржі	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	371 “Розрахунки за виданими авансами”	1000
Оприбутковано куплену будівлю в основні засоби	103 “Будинки та споруди”	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	102000

На рахунку 15 обліковують витрати на придбання обладнання, інструменту та інших видів основних засобів. Обладнання поділяють на таке, що потребує монтажу, і яке його не потребує. Обладнання, яке потребує монтажу, обліковують на рахунку 20 «Виробничі запаси». На рахунок 15

відносять вартість машин і обладнання, яке не потребує монтажу. В міру надходження вказаних цінностей, їх оприбутковують і приймають на збереження матеріально відповідні особи на підставі прибуткових документів. На цей рахунок відносять витрати на доставку машин (оплата залізничних і водних тарифів, вартість послуг власного автотранспорту, навантажувальних і розвантажувальних робіт), складання, якщо вони поступають у розібраному вигляді.

Разом з автомобілями, тракторами та іншими машинами, які надходять від постачальників, можуть поступати запасні частини та інструменти. Їх включають до загальної суми по рахунку і оплачують одночасно з машинами.

У таких випадках на дебет рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відносять загальну оплачену суму з кредиту рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Придбані машини оприбутковують в складі основних засобів на дебет рахунку 10 «Основні засоби» і кредит рахунку 15. Аналітичні рахунки відкривають окремо для кожного предмета.

Придбання земель відноситься до капітальних інвестицій. Витрати на придбання земель обліковують по дебету рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Куплені земельні ділянки оприбутковують у склад основних засобів по фактичних витратах на покупку: дебет рахунку 10 «Основні засоби» і кредит рахунку 15.

Сільськогосподарські підприємства провадять значні роботи по докорінному поліпшенню земель. Приймання виконаних робіт оформляють актом, який складають в 3-х або 4-х примірниках: для замовника, для виконавця (може бути два примірники) і для районного управління сільського господарства. В акті вказують обсяг виконаних робіт за видами та їх вартість. Підписує акт виконавець і замовник. Роботи приймають в присутності представника районного управління сільського господарства, яким здебільшого є старший агроном-лісомеліоратор управління.

До культуртехнічних робіт відносять: розчищення земель від лісу, чагарників, пеньків і каміння, вирівнювання площ після розкорчовування;

зрізування і розробка купин, фрезерування. До комплексу робіт по видобуванню, транспортуванню та використанню торфу на добрива входять такі роботи: болотно-підготовчі по розробці торфових родовищ, по видобуванню торфу, транспортування його з торфових родовищ до місць використання, включаючи навантажувально-розвантажувальні роботи; роботи, пов'язані з використанням торфу на підстилку худобі та приготуванням торфового гною, торфових компостів та сумішей, внесення цих добрив у ґрунт.

Витрати, які пов'язані із створенням споруд та інших інвентарних об'єктів (будівництво і перебудова закритого дренажу, відкритої внутрішньогосподарської осушувальної мережі тощо), обліковують в складі капітальних інвестицій на дебеті рахунку 15. Аналітичні рахунки відкривають за видами робіт або по споруджуваних об'єктах. Облік провадять як по будівництву. Якщо роботи виконують підприємства власними засобами (господарським способом), то витрати обліковують по статтях на основі первинних та зведених документів по нарахуванню оплати праці (заробітної плати), витрачання матеріальних цінностей, нарахуванню амортизації основних засобів тощо. При виконанні робіт підрядним способом записи в аналітичних рахунках роблять з актів на приймання робіт.

Виконані роботи щодо поліпшення земель, зв'язані із створенням споруд та інших об'єктів інвентарного характеру, приймають в склад основних засобів: дебет рахунку 10 «Основні засоби» і кредит рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Витрати на поліпшення і окультурення пасовищ не включають в основні засоби. Їх можна обліковувати як нематеріальні активи або в складі незавершеного виробництва по рослинництву. Включають ці витрати в собівартість продукції культурних та поліпшених пасовищ рівними частинами протягом 7-10 років після введення в експлуатацію поліпшених земельних ділянок. До таких витрат відносять: придбання, транспортування в внесення в ґрунт вапна і гіпсу; добування та внесення в ґрунт торфу, торф'яних компостів та інших органічних і мінеральних добрив; придбання насіння багаторічних

трав і мінеральних добрив; вибіркове боронування для відведення зайвих поверхневих вод тощо.

6.5. Облік інших видів капітальних інвестицій

На рахунку 15 обліковують також інші витрати на капітальні вкладення. Якщо господарство виготовляє самостійно основні засоби (вози, сани, парникові рами, різні меблі та інші об'єкти) в допоміжних або промислових виробництвах, то витрати спочатку обліковують на рахунку 23 «Виробництво», а після закінчення об'єкта - списують на дебет рахунку 15. Приймають виготовлені об'єкти по акту, оцінюючи їх за фактичними витратами на виготовлення.

На рахунку 15 обліковують витрати поточного року на закладання, догляд і вирощування багаторічних насаджень (садів, ягідників, полезахисних лісових смуг тощо). Аналітичні рахунки відкривають по видах насаджень, часу їх закладання та місцезнаходження. Наприклад, «Сад яблуневий закладання 2007 р. на відділенні № 2», «Полезахисна лісосмуга закладання 2006 р. на відділенні № 3» і т.д.

На основі актів приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію (форма № 54) молоді насадження беруть на облік і відносять до складу основних засобів на дебет рахунків 10 «Основні засоби» (субрахунок 108 «Багаторічні насадження») або 16 "Довгострокові біологічні активи" (субрахунки 161 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю", 162 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю") і кредит рахунку 15. Витрати по догляду за молодими насадженнями відносять на рахунок 15, а в кінці кожного року їх приєднують до вартості відповідних молодих насаджень - дебет рахунків 10, 16 і кредит рахунку 15. Методологія обліку багаторічних насаджень, як біологічних активів, визначена П(С)БО 30 "Біологічні активи".

Навідміну від субрахунків 161 і 162, на субрахунку 108 ведеться облік багаторічних насаджень, які не пов'язані із сільськогосподарською

діяльністю. На рахунку 15 обліковують витрати на будівництво будинків для робітників і службовців. Аналітичні рахунки відкривають на кожний будинок з тією ж номенклатурою статей витрат, що і по іншому капітальному будівництву. Після закінчення будівництва кожний об'єкт приймає комісія, складаючи відповідний акт. Оприбутковують будинок у сумі фактичних витрат до передачі робітнику або службовцю за рахунком 15 на окремий аналітичний рахунок. При передачі побудованого будинку з одночасною оплатою всієї вартості його складають проводку - дебет рахунку 30 «Каса» і кредит рахунку 74 «Інші доходи». Витрати списують: дебет субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» і кредит рахунку 15.

Витрати на формування основного стада відносять до капітальних інвестицій. Формують основне стадо за рахунок власного молодняка і придбання поголів'я на стороні. Витрати на формування основного стада обліковують на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів». Тут обліковують переведення тварин в основне стадо і придбання дорослої худоби для основного стада.

На дебет субрахунку 155 відносять вартість переведеного власного молодняка в основне стадо, витрати на придбання дорослої худоби та її доставку. При переведенні тварин в основне стадо складають акт.

Молодняк тварин, який переводять в основне стадо, списують з кредиту рахунку 21 «Поточні біологічні активи» на дебет субрахунку 155. Одночасно оприбутковують в складі довгострокових біологічних активів: дебет рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» і кредит субрахунку 155. Поголів'я тварин відноситься до біологічних активів, тому його облік здійснюють згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи».

6.6. Оцінка основних засобів

Основні засоби оцінюють по сумі витрат на виготовлення, спорудження або придбання об'єктів, включаючи витрати по їх доставці та встановленню.

Розрізняють такі терміни визначення вартості основних засобів: первісна, ліквідаційна, переоцінена, залишкова.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від ліквідації (реалізації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова вартість основних засобів визначається як різниця між первісною вартістю і сумою їх зносу. Залишкова вартість більш реально показує залишок засобів, а тому вона відображається в балансі підприємства й входить в його валюту (підсумок). Залишкова вартість об'єктів постійно змінюється внаслідок їх зносу.

З метою оподаткування облік балансової (залишкової) вартості основних фондів групи 1 ведеться по кожній окремій будівлі, споруді або їх структурному компоненту та загалом по групі 1. Облік балансової вартості основних фондів груп 2, 3 і 4 ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів незалежно від часу введення їх в експлуатацію. Окремий облік балансової вартості індивідуальної матеріальної цінності груп 2, 3 і 4 з метою оподаткування не ведеться.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядчикам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо, дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з П(С)БО 9 "Запаси" та 16 "Витрати".

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

При формуванні основного стада продуктивної і робочої худоби за рахунок власного молодняка, оцінку проводять по справедливій вартості згідно вимог П(С)БО 30 "Біологічні активи". Куплених тварин на стороні оцінюють по фактичній сумі покупки, включаючи витрати, пов'язані з даною покупкою, що і становить справедливу вартість.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу поточних витрат, які не змінюють вартість об'єктів основних засобів.

Переоцінка основних засобів – це доведення залишкової їх вартості до справедливої. Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язань в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедлива вартість основних засобів у більшості випадків це їх ринкова вартість. Інформацію про неї можна отримати з прайс – листів посередників, відомостей заводів-виробників, безпосередньо на ринку, в агентствах нерухомості, у міському відділі цін тощо.

Методичні засади переоцінки основних засобів визначено П(С)БО 7 "Основні засоби". Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення

зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10 відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки - до складу витрат.

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Результати переоцінки заносяться в акт, в якому по кожному об'єкту, що переоцінюється, вказується його інвентарний номер, назва, рік введення в експлуатацію, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, сума переоцінки.

Індекс переоцінки визначається так:

$$ІП = СВ : ЗВ, \text{ де}$$

ІП – індекс переоцінки;

СВ – справедлива вартість об'єкта, який переоцінюється;

ЗВ – залишкова вартість об'єкта, який переоцінюється.

На прикладах покажемо як відображаються операції з обліку переоцінки основних засобів.

Приклад 1. Первинна вартість об'єкта 10000 грн, знос – 10000 грн, залишкова вартість – 0, справедлива вартість – 900 грн. Переоцінена (первинна) вартість складе 10900 грн (10000 + 900 = 10900). Залишкова вартість буде 900 грн (10900 – 10000 = 900). Тобто, якщо переоцінюється об'єкт основних засобів, залишкова вартість якого "0", то сума дооцінки буде дорівнювати справедливій вартості, яка відображається записом: дебет рахунку 10 "Основні засоби", кредит субрахунку 423 "Дооцінка активів".

Приклад 2. Первинна вартість об'єкта 10000 грн, строк служби – 10 років, метод амортизації – прямолінійний, знос – 2000 грн, залишкова вартість – 8000 грн, справедлива вартість – 12000 грн. Індекс переоцінки становитиме 1,5 (12000: 8000 = 1,5). Порядок дооцінки об'єкта показано в таблиці 6.4.

Таблиця 6.4

Дооцінка об'єкта основних засобів

Вид вартості	До переоцінки, грн	Індекс переоцінки	Після переоцінки, грн	Зміна вартості, грн	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
					дебет	кредит	
Первинна вартість	10000	1,5	15000	+5000	10 "Основні засоби"	423 "Дооцінка активів"	5000
Знос	2000	1,5	3000	+1000	423 "Дооцінка активів"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"	1000
Залишкова вартість	8000	1,5	12000	+4000	-	-	-

Приклад 3. Через один рік після дооцінки справедлива вартість об'єкта стала 6300 грн. За рік нараховано знос 1500 грн ((15000-3000)/8 (роки, що залишилися до кінця експлуатації об'єкта)=1500), індекс переоцінки 0,6 (6300/(12000-1500)=0,6). Порядок дооцінки (уцінки) об'єкта показано в таблиці 6.5.

Таблиця 6.5

Уцінка об'єкта основних засобів

Вид вартості	До переоцінки, грн	Індекс переоцінки	Після переоцінки, грн	Зміна вартості, грн	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
					дебет	кредит	
Первинна (переоцінена) вартість	15000	0,6	9000	-6000	423 “Дооцінка активів”	10 “Основні засоби”	4000
Знос	4500	0,6	2700	-1800	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”	10 “Основні засоби”	1800
Залишкова вартість	10500	0,6	6300	-4200	975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	10 “Основні засоби”	200

В наведеному прикладі (табл. 6.5) уцінка первинної (переоціненої) вартості об'єкта основних засобів становить 6000 грн, що перевищує попередню дооцінку, яка становила 5000 грн. Тому загальну суму уцінки записують в кредит рахунку 10, а в дебет субрахунку 423 відноситься сума уцінки, яка не перевищує раніше зробленої дооцінки (без суми зносу 4000 грн); в дебет рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” – сума зменшення зносу (1800 грн); в дебет субрахунку 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” відноситься різниця між сумою уцінки первинної

вартості уціненого об'єкта і зменшеною сумою додаткового капіталу та зносу ($6000 - 4000 - 1800 = 200$).

Приклад 4. Через один рік після уцінки справедлива вартість об'єкта стала 6480 грн, за рік нараховано знос 900 грн ($6300/7$ (кількість років, що залишилася до кінця експлуатації об'єкта) = 900), індекс переоцінки 1,2 ($6480/(6300-900) = 1,2$). Порядок дооцінки об'єкта показано в таблиці 6.6.

Таблиця 6.6

Дооцінка раніше уціненого об'єкта основних засобів

Вид вартості	До переоцінки, грн	Індекс переоцінки	Після переоцінки, грн	Зміна вартості, грн	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
					дебет	кредит	
Первинна (переоцінена) вартість	9000	1,2	10800	+1800	10 “Основні засоби”	423 “Дооцінка активів”	1600
Знос	3600	1,2	4320	+720	423 “Дооцінка активів”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”	720
Залишкова вартість	5400	1,2	6480	+1080	10 “Основні засоби”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”	200

В наведеному прикладі (табл. 5.7) зроблено запис в дебет рахунку 10 на суму збільшення первинної вартості об'єкта основних засобів внаслідок дооцінки (1800 грн) і в кредит рахунку 13 на суму збільшення зносу (720 грн); в кредит субрахунку 746 “Інші доходи від звичайної діяльності” на суму, що не перевищує раніше списаної на витрати уцінки (200 грн), в кредит субрахунку 423 на суму збільшення додаткового капіталу ($1800 - 200 - 720 = 8800$).

Узагальнення операцій з переоцінки основних засобів наведено в таблиці

Облік переоцінки основних засобів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Проведена дооцінка первинної вартості основних засобів (індекс переоцінки 1,5)	10 “Основні засоби”	423 “Дооцінка активів”	5000
В результаті дооцінки основних засобів збільшено їх знос	423 “До-оцінка активів”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”	1000
Нараховано амортизацію основних засобів за рік	23 “Виробництво” та інші	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”	1500
Проведена уцінка первинної вартості основних засобів (індекс переоцінки 0,6) в межах збільшення додаткового капіталу внаслідок попередньої дооцінки активів	423 “До-оцінка активів”	10 “Основні засоби”	4000

Продовження таблиці 6.7

1	2	3	4
В результаті уцінки основних засобів зменшено їх знос	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”	10 “Основні засоби”	1800
Різниця між уцінкою основних	975 “Уцінка	10 “Основні	200

засобів і попередньою їх дооцінкою в межах збільшення додаткового капіталу та зносу включається до витрат звітного періоду (6000 – 4000 – 1800 = 200)	необоротних активів і фінансових інвестицій”	засоби”	
Нараховано амортизацію основних засобів за рік	23 “Виробництво” та інші	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”	900
Проведена дооцінка первинної вартості основних засобів (індекс переоцінки 1,2), що були раніше уцінені, в сумі перевищення попередніх уцінок і зносу спрямовується на збільшення додаткового капіталу (1800-200=1600)	10 “Основні засоби”	423 “Дооцінка активів”	1600
В результаті дооцінки основних засобів збільшено їх знос	423 “Дооцінка активів”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”	720

Продовження таблиці 6.7

1	2	3	4
Дооцінка, що не перевищує раніше списаної уцінки на витрати, включається до складу доходів звітного періоду	10 “Основні засоби”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”	200
Списано первинну вартість дооціненого об’єкта при його ліквідації в межах зносу	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”	10 “Основні засоби”	4320

Списано первинну вартість дооціненого об'єкта при його вибутті в сумі що перевищує знос (10800 – 4320 =6480)	976 “Списання необоротних активів”	10 “Основні засоби”	6480
Списується додатковий капітал сформований внаслідок дооцінок при вибутті основних засобів	423 “До-оцінка активів”	441 “Прибуток нерозподілений”	880
Списано на фінансові результати суми уцінок (у відповідному періоді)	79 “Фінансові результати”	975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	200
Списано на фінансові результати суму дооцінок (у відповідному періоді)	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”	79 “Фінансові результати”	200
Списано на фінансові результати втрати від ліквідації основних засобів	441 “Прибуток нерозподілений”	976 “Списання необоротних активів”	6480

Інвестиційна нерухомість на дату балансу відображається підприємством за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення. В цьому є відмінність від методики обліку об'єктів інших видів основних засобів, які оцінюють, як правило, за первісною вартістю, і лише у випадках проведення їх переоцінки використовують переоцінену (справедливу) вартість.

П(С)БО 32 визначає (пункт 18), що інвестиційна нерухомість, яка обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, переоцінці не підлягає. Ми вважаємо, що у цій позиції є певні

неузгодження. Адже, якщо змінюється справедлива вартість об'єкта основних засобів, то є всі підстави зробити його переоцінку. Урахування втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення це і є по суті переоцінка об'єкта.

Інвестиційна нерухомість може переводитися в операційну нерухомість або у запаси і навпаки залежно від зміни мети використання об'єктів основних засобів.

Інвестиційна нерухомість може відбуватися внаслідок продажу, передачі у фінансову оренду, ліквідації, унесення до статутного капіталу, при невідповідності критеріям визнання активу з інших підстав. Списання інвестиційної нерухомості відображається в бухгалтерському обліку аналогічно як і по інших основних засобах.

Багаторічні насадження (сади, виноградники, лісосмуги тощо) та тварини, які відносять до біологічних активів, оцінюють (уцінюють) до рівня їх справедливої вартості відповідно вимог П(С)БО 30 "Біологічні активи".

6.7. Облік наявності та знаходження основних засобів

Обліковують основні засоби по кожному інвентарному об'єкту. Для індивідуального обліку об'єкти нумерують, тобто присвоюють їм інвентарні номери.

Інвентарний номер наносять на об'єкт фарбою, прикріплюють у вигляді металевого жетона або іншим способом. Номер, присвоєний об'єкту, як правило, зберігається за ним протягом всього періоду перебування в господарстві. Його вказують у всіх первинних документах по обліку наявності, руху та ремонту основних засобів. Інвентарний номер об'єкта, що вибув, не присвоюють іншому об'єкту.

При організації обліку основних засобів застосовують шифрування не тільки об'єктів, а й груп, до яких вони належать. Правильний вибір способу шифрування дає змогу систематизувати облік основних засобів.

Відповідно до наказу Міністерства статистики України від 29 грудня 1995р. № 352 "Про затвердження типових форм первинного обліку" використовуються такі типові форми первинних документів з обліку основних засобів:

ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів";

ОЗ-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів";

ОЗ-3 "Акт на списання основних засобів";

ОЗ-4 "Акт на списання автотранспортних засобів";

ОЗ-5 "Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини";

ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів";

ОЗ-7 "Опис інвентарних карток по обліку основних засобів";

ОЗ-8 "Картка обліку руху основних засобів";

ОЗ-9 "Інвентарний список основних засобів";

ОЗ-14 "Розрахунок амортизації основних засобів" (для промислових підприємств);

ОЗ-15 "Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій);

ОЗ-16 "Розрахунок амортизації по автотранспорту".

Аналітичний облік основних засобів можна вести в інвентарних картках, в книзі обліку основних засобів, інвентаризаційних описах. На кожний об'єкт відкривають окрему картку (форма № ОЗ-6), вказують назву та призначення об'єкта, його місцезнаходження, коротку характеристику, дані про капітальний ремонт та інші показники.

Облік дрібних об'єктів провадять в інвентарних картках групового обліку основних засобів. Тут однорідні об'єкти обліковують за кількістю та сумою в

груповому порядку, тобто на кожний об'єкт не відкривають окрему картку, що зменшує їх потребу. Проте з метою індивідуального обліку наявності та руху об'єктів в картці доцільно для кожного з них відводити окремий рядок.

Відкриті картки записують в опис, чим забезпечується контроль за їх наявністю. В описі для кожної класифікаційної групи основних засобів відводять окремий розділ, в якому виділено для неї серію інвентарних номерів. Кожний розділ шифрують. При цьому важливо, щоб номер інвентарної картки, показаний в описі, співпадав з інвентарним номером об'єкта. Це спрощує облік і контроль наявності та руху інвентарних карток і основних засобів.

Інвентарні картки, зареєстровані в описі, розміщують у картотеці згідно з класифікаційними групами, до яких відносять об'єкти.

Для зручності користування картотекою застосовують роздільники, виготовлені з картону або фанери, якими відокремлюють одну групу засобів від іншої. Шифри та назву групи основних засобів вказують на роздільниках і на інвентарних картках.

Інвентарні картки можна групувати в картотеці по місцях збереження і експлуатації (цех № 1, відділення № 1, відділення № 2, відділення № 3, консервний завод, механічна майстерня та інші), а всередині - згідно з класифікацією основних засобів. Така побудова картотеки дає можливість швидко установити, які об'єкти знаходяться в конкретному підрозділі, що використовується в поточній діяльності підприємства, а також зручна для проведення інвентаризації. Легко встановити, які матеріальні цінності закріплені та рахуються за відповідними матеріально відповідальними особами.

У разі переміщення об'єктів всередині підприємства у картотеці відповідно переставляють інвентарні картки, здійснюючи в них запис про рух основних засобів.

Інвентарні картки, які відкриті в поточному місяці по об'єктах, що надійшли та вибули за цей період, зберігають до кінця місяця окремо від інших

підрозділів картотеки. На підставі цих карток у кінці місяця проводять записи в картку обліку руху основних засобів (форма № ОЗ-8) у грошовому виразі по кожній класифікаційній групі. Після запису інвентарні картки по об'єктах, що надійшли, розміщують у відповідні групи картотеки, а по тих, що вибули - підшивають до бухгалтерських документів поточного місяця.

Обліковують основні засоби на рахунку 10 «Основні засоби». Це активний матеріальний рахунок, по дебету якого відображають наявність та надходження об'єктів основних засобів, а по кредиту - їх вибуття. До рахунку 10 застосовують субрахунки згідно прийнятої класифікації.

На субрахунку 101 «Земельні ділянки» ведеться облік земельних ділянок, які є власністю даного підприємства. Орендовані земельні ділянки на субрахунку 101 не відображають. Облік їх ведеться поза балансом.

На субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

На субрахунку 103 «Будинки та споруди» ведеться облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель.

На субрахунках 104 «Машини та обладнання», 105 «Транспортні засоби», 106 «Інструменти, прилади та інвентар», 107 «Тварини», 108 «Багаторічні насадження» здійснюється облік відповідно машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю, робочої і продуктивної худоби, багаторічних насаджень (сади, виноградники тощо) .

На субрахунку 109 «Інші основні засоби» ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 «Основні засоби».

6.8. Облік інших необоротних матеріальних активів

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних

матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 "Основні засоби".

За дебетом рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" відображається надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. За кредитом рахунку 11 відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

Рахунок 11 має сім субрахунків:

- 111 "Бібліотечні фонди";
- 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи";
- 113 "Тимчасові (нетитульні) споруди";
- 114 "Природні ресурси";
- 115 "Інвентарна тара";
- 116 "Предмети прокату";
- 117 "Інші необоротні матеріальні активи".

Кожний з цих субрахунків призначений для обліку відповідних груп інших необоротних активів

На субрахунку 111 "Бібліотечні фонди" ведеться облік наявності та руху бібліотечних фондів.

Приклад. Проведено підписку на газету "Урядовий кур'єр" та на журнал "Бухгалтерія в сільському господарстві". Спочатку суму за підписку відносять в дебет рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів". Потім щомісяця відповідні суми відносять у витрати на дебет рахунку 92 "Адміністративні витрати" з кредиту рахунку 39. Але можна списати всю суму за підписку у витрати в момент її сплати, що відповідає вимогам

податкового обліку. Одержані газети підшивають, журнали підбирають і обліковують позасистемно, тобто не відображають по рахунках бухгалтерського обліку.

Якщо на підприємстві створюється спеціальна бібліотека, тоді на кожне видання заводять картку і формують каталоги. В такому випадку по мірі надходження видань їх оприбутковують в дебет субрахунку 111 "Бібліотечні фонди" з кредиту субрахунку 372 "Розрахунки з підзвітними особами" та інших, що залежать від порядку придбання бібліотечних фондів. Списують їх за актами, що складаються комісією на підприємстві.

На субрахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи" відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів.

При видачі із складу в експлуатацію малоцінні необоротні матеріальні активи з балансу не списують, а відображають як внутрішньогосподарське переміщення об'єктів по дебету і кредиту субрахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи". Для розмежування цінностей, які знаходяться на складі та в експлуатації до субрахунку 112 доцільно ввести субрахунки наступного порядку:

1121 "Малоцінні необоротні матеріальні активи на складі";

1122 "Малоцінні необоротні матеріальні активи в експлуатації".

Під час передачі об'єктів із складу в експлуатацію потрібно по них нараховувати амортизацію: дебет рахунків 23 "Виробництво", 91 "Загально виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати" та інших і кредит субрахунку 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів".

З експлуатації такі предмети списують на підставі акту: дебет субрахунку 132 і кредит субрахунку 1122. Одночасно донараховують

відповідну суму амортизації: дебет рахунків 23, 91, 92 і кредит субрахунку 132.

Амортизація по малоцінних предметах нараховується в порядку прийнятому на підприємстві. Для цього можна нараховувати амортизацію в розмірі 50 % вартості об'єктів при видачі їх в експлуатацію, а решту 50 % вартості – при списання об'єктів. Можна нараховувати також амортизацію в розмірі 100 % вартості об'єктів при видачі їх в експлуатацію.

На субрахунку 113 “Тимчасові (нетитульні) споруди” ведеться облік експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд.

На субрахунку 114 “Природні ресурси” ведеться облік наявності та руху придбаних природних ресурсів для наступного видобутку (нафти, газу тощо).

На субрахунку 115 “Інвентарна тара” ведеться облік наявності та руху інвентарної тари. До інвентарної тари відноситься багатооборотна тара тривалого використання, яка не видається під заставу, а постійно перебуває на підприємстві та використовується для зберігання матеріальних цінностей на складах або для забезпечення процесів виробництва чи реалізації (діжки, чани, цистерни, металеві ящики тощо). Ця багатооборотна тара тривалого використання називається інвентарною, тому що належить до інвентарних об'єктів, кожному з яких присвоюють індивідуальний інвентарний номер.

Обліковують інвентарну тару в інвентарних картках – на кожний інвентарний об'єкт заводиться окрема інвентарна картка.

Придбання інвентарної тари обліковують в складі капітальних інвестицій. По ній нараховують амортизацію як передбачено П(С)БО 7 "Основні засоби". Списують інвентарну тару внаслідок ліквідації по актах, які складає комісія, або продають. Операції з вибуття інвентарної тари відображають аналогічно як і по інших видах основних засобів.

Неінвентарну тару обліковують у складі запасів.

На субрахунку 116 “Предмети прокату” ведеться облік наявності та руху активів, призначених для видачі напрокат.

На субрахунку 117 “Інші необоротні матеріальні активи” ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об’єкта цих активів.

За такими ж групами на окремих субрахунках ведуть бухгалтерський облік основних засобів, що не використовуються у виробничій діяльності, а також тих, що за договорами оренди цілісних майнових комплексів або фінансового лізингу (оренди) зараховані або зараховуються на баланс підприємства.

Основні засоби надходять на підприємство в порядку капітальних інвестицій, облік яких ведуть на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Оприбутковують об’єкти в склад основних засобів по актах в дебет рахунку 10 «Основні засоби» з кредита рахунків 15, 42 та інших.

Для обліку основних засобів і інших необоротних матеріальних активів застосовується журнал № 4, а в сільському господарстві журнал-ордер № 13 с.-г.

6.9. Облік амортизації основних засобів

У процесі виробництва основні засоби втрачають свою споживну вартість і переносять її на створюваний з їх участю продукт. Внаслідок цього основні засоби втрачають виробничі якості і, якщо вони не можуть бути відновлені ремонтом або модернізацією чи відновлення стає економічно не вигідним, їх ліквідують.

Таким чином, в процесі виробництва відбувається кругообіг вартості основних засобів. Так, їх вартість у вигляді амортизаційних відрахувань включаються в собівартість виробленої продукції. В процесі її реалізації надходить виручка. Частина цієї виручки є відшкодуванням зношених

основних засобів і спрямовується на капітальні вкладення для оновлення основних засобів.

Необхідно розрізняти терміни “Знос” і “Амортизація”. Їх використовують для пояснення одного і того ж явища, проте вони відображають різні процеси. Якщо знос означає поступову втрату вартості (тобто втрату фізичних і моральних якостей) основних засобів в процесі виробництва, то амортизація показує поступове перенесення вартості основних засобів у міру їх зносу на новостворюваний продукт.

Згідно чинного законодавства амортизацію необхідно розраховувати двічі: в бухгалтерському обліку і при сплаті податку на прибуток. Порядок нарахування і використання амортизаційних відрахувань у бухгалтерському обліку визначено законодавством та П(С)БО 7 “Основні засоби”.

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу необоротних активів, що підлягають амортизації, передбачено пасивний контрактивний рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”. За кредитом рахунку 13 відображається нарахування амортизації необоротних активів, а за дебетом її зменшення. Узагальнення інформації про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 “Основні засоби”, відображається на субрахунку 131 “Знос основних засобів”, а узагальнення інформації про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, здійснюється на субрахунку 132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”. Аналітичний облік за рахунком 13 ведеться відповідно за видами основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Облік зносу (амортизації) необоротних активів відображається в журналі № 4, а в сільськогосподарських підприємствах – в журналі-ордері № 10.2 с.-г.

На суму нарахованої амортизації збільшуються витрати підприємства відповідно до виду діяльності і знос основних засобів (табл. 6.8).

Таблиця 6.8

Кореспонденція рахунків по обліку нарахування амортизації основних засобів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Нарахована амортизація основних засобів, пов'язаних з капітальним будівництвом	151 "Капітальне будівництво"	131 "Знос основних засобів"
Нарахована амортизація основних засобів, пов'язаних з придбанням або виготовленням основних засобів	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	131 "Знос основних засобів"
Нарахована амортизація основних засобів безпосередньо пов'язаних з виробництвом	23 "Виробництво"	131 "Знос основних засобів"
Нарахована амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	91 "Загально-виробничі витрати"	131 "Знос основних засобів"
Нарахована амортизація основних засобів адміністративного призначення	92 "Адміністративні витрати"	131 "Знос основних засобів"
Нарахована амортизація основних засобів, пов'язаних із збутом продукції (робіт, послуг)	93 "Витрати на збут"	131 "Знос основних засобів"

Облік амортизації безоплатно одержаних основних засобів можна вести двома способами: а) на основні засоби одержані безкоштовно не нараховувати амортизацію і не відносити її у витрати підприємства, а на суму зносу основних засобів кожного місяця робити запис: кредит рахунку 10 "Основні засоби" і дебет субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи";

б) нараховувати амортизацію на безоплатно одержані основні засоби і одночасно визнавати дохід від безоплатно одержаних основних засобів на одну і ту ж суму. Розглянемо кореспонденцію рахунків з обліку безоплатно одержаних основних засобів (табл. 6.9).

В бухгалтерському податковому обліку на суму безкоштовно отриманих основних фондів відображаються валові доходи. Подальший їх облік не ведеться і амортизація по них не нараховується.

Таблиця 6.9

Кореспонденція рахунків з обліку безоплатно одержаних основних засобів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Безоплатно одержані основні засоби	10 “Основні засоби”	424 “Безоплатно одержані необоротні активи”
Нараховано знос безоплатно одержаних основних засобів основного виробництва (1 – й спосіб)	424 “Безоплатно одержані необоротні активи”	10 “Основні засоби”
Нарахована амортизація безоплатно одержаних основних засобів (2 – й спосіб)	23 “Виробництво”	131 “Знос основних засобів”
Визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації основних засобів (2 – й спосіб)	424 “Безоплатно одержані необоротні активи”	745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”

Категорію “амортизація” можна розглядати не тільки як забезпечення поступового перенесення вартості, а в набагато ширшому розумінні, а саме, як джерело відтворення засобів праці, як ступінь їх зносу, а отже, вказувати, на яку суму їх потрібно відтворювати (придбати нові основні засоби на заміну вибулих).

В економічних системах категорію “амортизація” використовують для досягнення різної мети. Можливі щонайменше два варіанти:

- а) амортизацію показують як поступове перенесення вартості об’єкта на створюваний продукт;
- б) амортизацію враховують як суму накопичених коштів для капітальних інвестицій.

В країнах з ринковою економікою амортизація розглядається лише як поступове перенесення вартості на новостворюваний продукт. У бухгалтерському обліку в Україні застосовують саме цей варіант. Для обліку амортизації використовують рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”. Нарахування амортизації відображають проведенням: дебет рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі

витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”, 97 “Інші витрати”, 99 “Надзвичайні витрати” і кредит рахунку 13. Якщо використовувати рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, при нарахуванні амортизації основних засобів проводки будуть такі: дебет рахунку 83 “Амортизація” і кредит рахунку 13 – нарахована амортизація основних засобів; дебет рахунків 23, 91, 92, 93, 94, 97, 99 і кредит рахунку 83 – віднесена амортизація на об’єкти обліку. Будемо, чи не будемо використовувати рахунок 83 “Амортизація” – суть від цього не змінюється.

Як видно в даний час облік амортизації спрощений і для її нарахування потрібно використовувати лише одну (а при використанні рахунків класу 8 дві) проводку.

В Україні використовується спрощений варіант обліку нарахування амортизації (дебет рахунків, на яких обліковують об’єкти витрат, і кредит рахунку 13), але він позбавляє можливості мати інформацію про джерела на капітальні інвестиції. Механізм нарахування амортизації зі створенням амортизаційного фонду можна здійснити за допомогою рахунків діючого Плану рахунків. Для цього пропонуємо до рахунку 42 “Додатковий капітал” додати окремий субрахунок 427 “Амортизаційний фонд”, який буде кореспондувати з рахунком 39 “Витрати майбутніх періодів”.

Тоді кореспонденція рахунків по нарахуванню амортизації зі створенням амортизаційного фонду буде наступною:

1. Дебет рахунку 23 “Виробництво” (та інших рахунків) і кредит рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” нарахування амортизації основних засобів. Цей запис здійснюється і в даний час.

2. Дебет рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” і кредит субрахунку 427 “Амортизаційний фонд” – створення амортизаційного фонду. Такий запис пропонується додати.

По мірі оприбуткування придбаних основних засобів: дебет субрахунку 427 і кредит рахунку 39.

Порядок відображення операцій при придбанні основних засобів і нарахуванні амортизації із створенням амортизаційного фонду показано на рисунку 6.2.

Д-т Рах. 13 “Знос (амортизація) К-т
необоротних активів”

Д-т Рах. 23 “Виробництво” К-т

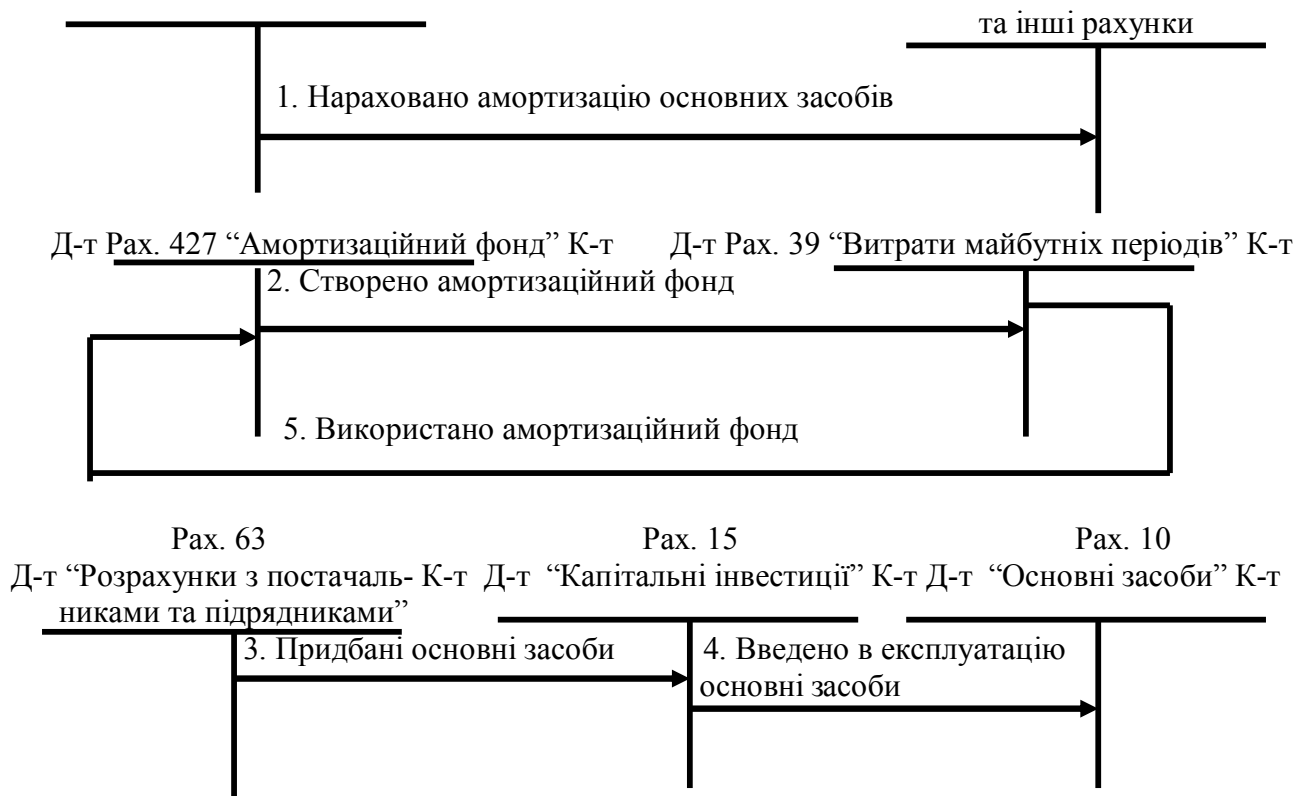


Рис. 6.2. Облік операцій з придбання основних засобів

Примітки до річної фінансової звітності включають розділ XIII “Використання амортизаційних відрахувань”. В цьому розділі потрібно показувати за звітний рік суму нарахованої амортизації та її використання по каналах:

- будівництво об’єктів;
- придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів;
- придбання (створення) нематеріальних активів;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Для складання розділу XIII Приміток до річної фінансової звітності в бухгалтерському обліку є інформація лише про суму нарахованої амортизації за рік (рахунки 83 “Амортизація”, 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”). Інформація про використання амортизації по каналах капітальних інвестицій практично відсутня.

Отже, для обліку амортизаційного фонду є необхідність ввести окремий субрахунок 427, за дебетом якого відображати використання амортизаційного фонду, а за кредитом – його створення.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

П(С)БО 7 “Основні засоби” наводить визначення термінів:

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Вартість, яка амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Знос необоротних активів – сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

П(С)БО 7 “Основні засоби” містить п’ять методів нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискорене зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Дозволяється також використовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

Як бачимо, вибір для бухгалтера великий. Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку рекомендуються три методи нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, суми одиниць продукції.

Із запропонованих методів бухгалтер повинен вибрати один і застосовувати в своєму підприємстві, що зазначається в обліковій політиці. Порядок визначення амортизації за різними методами покажемо на прикладі.

Приклад. Первісна вартість вантажного автомобіля 40 тис. грн. Власник вирішує, що експлуатувати буде автомобіль три роки, а потім його продасть, щоб придбати нову модель, використавши для цього і одержану виручку за проданий автомобіль, яка передбачається в сумі 5 тис. грн. Отже, вартість, яка підлягає амортизації, становить 35 тис. грн ($40 - 5 = 35$). Пробіг автомобіля планується такий: 1-й рік – 40 тис. км, 2-й рік – 35 тис. км, 3-й рік 25 тис. км.

Метод 1 – прямолінійний, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об’єкта основних засобів. Цей метод ще називають лінійним, рівномірним. Розрахунок амортизації за прямолінійним методом здійснюється за формулою:

$$PСА = (ПВ - ЛВ) : СКВ,$$

де РСА – річна сума амортизації; ПВ – первісна вартість; ЛВ – ліквідаційна вартість; СКВ – строк корисного використання.

В даному прикладі річна сума амортизації становить 11666 грн $[(40000 - 5000) : 3]$.

Річну сума амортизації можна розрахувати також шляхом визначення річної норми амортизації.

Річна норма амортизації – 33,3 % ($100\% : 3 = 33,3(3)\%$).

Річна сума амортизації – 11666 грн ($35000 \times 33,3(3) : 100 = 11666$).

Місячна сума амортизації – 972 грн (11666 : 12 = 972).

Метод 2 – зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Вона обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта від результату ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Сума амортизації за методом зменшення залишкової вартості розраховується за формулами:

$$РСА = П_{зв} \times РНА,$$

де $П_{зв}$ - первісна (залишкова вартість); РНА - річна норма амортизації

$$РНА = (1 - \sqrt[n]{ЛВ : ПВ}) \times 100 \%, \quad (4)$$

де n - кількість років корисного використання об'єкта.

Річна норма амортизації – 50 %.

$$(1 - \sqrt[3]{5000 : 40000}) \times 100\% = 50\%.$$

Розрахунок річних сум амортизації здійснюють згідно з визначеною нормою (табл. 5.13).

Метод 3 – прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи із строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

Річна сума амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості визначається за формулою:

$$РСА = П_{зв} \times РНА$$

Річна норма амортизації = 100 % : $n \times 2$, де n - кількість років корисного використання об'єкта.

Річна норма амортизації складає 66,7 % (100 % : 3) $\times 2$ = 66,7 %.

Метод 4 – кумулятивний, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного

коефіцієнта (річної норми амортизації). Він розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Розрахунок суми амортизації за кумулятивним методом здійснюється за формулами:

$$PСА = (ПВ - ЛВ) \times КК,$$

де КК - кумулятивний коефіцієнт

$$КК = КРКВО : СРКВО,$$

де КРКВО - кількість років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта;

СРКВО - сума числа років корисного використання об'єкта;

Річна норма амортизації розраховується шляхом множення кумулятивного коефіцієнта на 100 %.

Сума числа років використання – 6 ($1 + 2 + 3 = 6$). Річна норма амортизації за перший рік – 50 % ($3 : 6 \times 100 = 50$), за другий рік – 33 % ($2 : 6 \times 100 = 33$ %), за третій рік – 17 % ($1 : 6 \times 100 = 17$ %).

Метод 5 – виробничий, за яким річна сума амортизації визначається як добуток фактичного річного обсягу випуску продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Вона обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство планує виробити (виконати), використовуючи об'єкт основних засобів.

$$СА = ФОП \times ВСА,$$

де СА - сума амортизації; ФОП - фактичний обсяг продукції (робіт, послуг); ВСА - виробнича ставка амортизації.

$$ВСА = (ПВ - ЛВ) : ЗОП,$$

де ЗОП - загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати)

Виробнича ставка амортизації – 350 грн на 1000 кілометрів (35000 : 100000 x 1000 = 350). Залежно від обсягу пробігу розраховується сума амортизації.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів (рахунок 11) нараховується за прямолінійним або виробничим методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів (субрахунок 112) може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

При передачі основних засобів в операційну оренду (лізинг), вони залишаються у власності орендодавця і обліковуються на його балансі, а орендар обліковує основні засоби поза балансом. Амортизацію в цьому випадку нараховує орендодавець: а) на суму нарахованої амортизації - дебет рахунку 23 “Виробництво” і кредит рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”; б) списання щомісяця витрат виробництва на інші операційні витрати: дебет субрахунку 949 “Інші витрати операційної

діяльності” і кредит рахунку 23.

Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Це потрібно робити для вирахування податків на прибуток. Але податковий метод не задовольняє вимоги підприємства до фінансового обліку в частині нарахування амортизації.

Метод 6 – податковий. Розрахунок суми амортизації здійснюється за кварталними нормами.

Сума амортизаційних відрахувань зменшує суму скоригованого валового доходу при визначенні прибутку до оподаткування. Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР з наступними змінами та доповненнями передбачено, що амортизації підлягають витрати на:

придбання основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання включаючи витрати на придбання племінної худоби та придбання, закладення і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення;

самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних фондів;

проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;

придбання, ремонт і модернізацію легкового автотранспорту лише юридичними особами, основною діяльністю яких є надання платних послуг з перевезення сторонніх громадян (таксомоторні парки) та послуг з надання легкового автотранспорту в оренду (прокат) стороннім громадянам і організаціям;

поліпшення якості земель, не пов'язаних з будівництвом.

Не підлягають амортизації витрати на:

придбання і відгодівлю продуктивної худоби;

виращування багаторічних плодоносних насаджень;

придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшої реалізації іншим платникам податку чи їх використання у виробництві (будівництві, спорудженні) інших основних фондів, призначених для подальшої реалізації іншим платникам податку;

утримання основних фондів, що знаходяться на консервації.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою й жилих будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;

витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;

витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів, бібліотечних і архівних фондів;

витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих фондів.

Амортизацію не нараховують по будівлях, спорудах, їх структурних компонентах та передавальних пристроях під час проведення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та перебування на консервації.

Норми амортизації встановлені у відсотках до балансової вартості кожної групи основних фондів на початок звітного періоду в такому розмірі (в розрахунку на календарний квартал):

група 1-2 відсотки;

група 2-10 відсотків;

група 3-6 відсотків;

група 4-15 відсотків.

Суми амортизаційних відрахувань звітного періоду визначають по нормах амортизації до балансової (залишкової) вартості груп основних фондів на початок звітного періоду, яка розраховується за формулою:

$$B(a) = B(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1)$$

де $B(a)$ - балансова вартість групи на початок звітнього періоду;

$B(a-1)$ - балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітньому;

$П(a-1)$ - сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передував звітньому;

$В(a-1)$ - сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітньому;

$А(a-1)$ - сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у період, що передував звітньому.

Використання різних методів нарахування амортизації обумовлює одержання не однакових сум по роках. Так, при прямолінійному методі амортизація розподіляється рівномірно протягом строку використання об'єкта основних засобів.

Метод зменшення залишкової вартості дозволяє нарахувати більшу суму амортизації в перші роки. Це вигідно підприємству в тій частині, що прискорюється процес відшкодування коштів, понесених на придбання об'єкта основних засобів. Правда, цей метод складніший за прямолінійний в частині визначення річної норми амортизації. Але якщо вона уже вирахована, то далі вже справа простої арифметики.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості обумовлює нарахування амортизації в перші роки експлуатації об'єкта ще в більших розмірах ніж попередній метод. Про вигідність (невигідність) такого явища кожне підприємство має вирішувати самостійно.

Кумулятивний метод також забезпечує прискорене нарахування амортизації в перші роки експлуатації об'єкта основних засобів.

Виробничий метод пов'язує суму нарахованої амортизації з інтенсивністю використання об'єкта основних засобів: чим інтенсивніша робота – тим більша сума амортизації.

Податковий метод потрібно використовувати для цілей вирахування розміру податку на прибуток. При його застосуванні амортизаційний строк розтягується на багато років.

Підприємству надано право самостійно вибирати метод нарахування амортизації. При вирішенні цього питання потрібно зробити розрахунки по конкретних даних підприємств. Але потрібно розуміти, що прискорення полягає не в тому, щоб скоротити термін експлуатації об'єкта, а в тому, щоб швидше накопичити амортизаційні суми. Проте, якщо на підприємстві функціонує багато об'єктів основних засобів, то вибір методу мало змінює загальну суму амортизації, бо по одних об'єктах вона буде більшою, а по інших меншою через різні строки надходження основних засобів.

6.10. Облік витрат на ремонт основних засобів

Ремонти поділяють на поточні і капітальні. Поточні ремонти, як правило, проводять з проміжками часу до одного року. При капітальному ремонті машини, як правило, розбирають агрегати, замінюють зношені конструкції, вузли, деталі. Капітальний ремонт відновлює вартість основних засобів, їх потужність та експлуатаційні властивості. Для тракторів, комбайнів, автомобілів залежно від марок машин встановлені міжремонтні строки, які визначаються обсягом виконаних робіт.

По будівлях, спорудах, передавальному устаткуванню ремонт вважається капітальними, якщо замінюють зношені конструкції і деталі міцнішими і економічнішими, що поліпшить експлуатаційні якості відремонтованих об'єктів. Якщо ж замінюють основні конструкції на об'єкті, встановлюють нові пристрої, що сприяють збільшенню потужності об'єктів, змінюють їх якість, то такі роботи вважають не капітальним ремонтом, а капітальними інвестиціями.

Ремонт основних засобів здійснюється підрядним або господарським способами.

Підрядний спосіб означає, що ремонтні роботи виконують сторонні організації (підрядники). Якщо ремонт виконують підрядним способом, то

витрати на його виконання обліковує підрядник, а замовник відображає лише загальну вартість цього ремонту згідно з оплаченими сумами. Господарський спосіб передбачає, що ремонт проводиться підрозділами даного підприємства.

Аналітичний облік ведуть по будівлях і спорудах в розрізі об'єктів, які підлягають ремонту, а по тракторах, комбайнах і автомобілях - по групах основних засобів.

Для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації застосовують типову форму № 03-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів".

При здаванні машини в ремонт складають відомість дефектів на ремонт машин (ф. № 130), в якій зазначають вид ремонту, виявлені несправності, встановлюють потребу в запасних частинах та інших матеріалах для виконання ремонту та визначають його вартість. У ремонтній майстерні ведуть журнал обліку витрат за видами машин. У кінці місяця на підставі даних вказаного журналу затрати на ремонт списують по відповідних кореспондуючих рахунках.

Відповідно до пункту 15 П(С)БО 7 "Основні засоби" витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Витрати на проведення ремонту основних засобів списують безпосередньо у витрати того виробництва, де їх використовують. Наприклад, вартість ремонту будівель загальногосподарського призначення відносять на рахунок 92 «Адміністративні витрати», корівників - на рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 2 «Тваринництво», аналітичний рахунок «Молочне стадо», вантажних автомобілів, гаражів - на рахунок 23, аналітичний рахунок «Експлуатація вантажного автотранспорту» і так далі.

Витрати на ремонт можуть визнаватися капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу відображає необхідність підприємства здійснити витрати для приведення об'єкту до стану, в якому він придатний для використання. Наприклад, у разі придбання будівлі, яка потребує ремонту, витрати на ремонт такої будівлі включають у збільшення її вартості.

Витрати, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів, відносяться до капітальних інвестицій, які збільшують початкову вартість основних засобів. До них відносяться витрати на модифікацію, модернізацію, добудову об'єктів основних засобів. Витрати на капітальні інвестиції обліковують по дебету рахунку 15 "Капітальні інвестиції" і списують їх на збільшення вартості об'єктів: дебет рахунку 10 "Основні засоби" і кредит рахунок 15.

В податковому обліку платники податку мають право протягом звітного періоду віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації, у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду.

Витрати, що перевищують зазначену суму, збільшують балансову вартість груп 2, 3 і 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1, пропорційно сукупній балансовій вартості таких груп та таких окремих об'єктів основних фондів групи 1 на початок розрахункового кварталу.

6.11. Облік вибуття основних засобів

Вибуття об'єктів основних засобів (списання з балансу) відбувається внаслідок їх продажу, ліквідації, безоплатної передачі, внеску до статутного капіталу, обміну при бартерних операціях, нестачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Списують основні засоби на підставі таких документів:

1. Акт на списання основних засобів (ф. ОЗ-3);
2. Акт на списання автотранспортних засобів (ф. ОЗ-3);

3. Акт на списання багаторічних насаджень (ф. № 58);
4. Акт на вибракування тварин із основного стада (ф. № 57);
5. Акт на вибракування тварин із основного стада (груповий) (ф. № 57а);
6. Акт на списання будівель і споруд (ф. № 53);
7. Акт на списання машин, устаткування і транспортних засобів (ф. № 56).

Кожне підприємство прагне раціональніше використовувати наявні основні засоби. Якщо основні засоби йому мало потрібні, неефективно використовуються, то це призводить до замороження коштів, зниження фондівіддачі. Зайве устаткування, яке не використовується на підприємстві, транспортні засоби, прилади, інструменти, робоча та продуктивна худоба можуть бути продані. Підприємство має право списувати з балансу морально застаріле, зношене і непридатне для дальшого використання устаткування, транспортні засоби, інвентар та інструмент, якщо відновлення цього майна неможливе, економічно не вигідне або воно не може бути реалізоване.

Для визначення об'єктів, які підлягають списанню, та оформлення необхідної документації на списання основних засобів за наказом керівника підприємства або власника створюють комісії. Вони здійснюють безпосередній огляд об'єкта, встановлюють причини списання, визначають можливість використання окремих вузлів, деталей, матеріалів об'єкта, який списують, складають акти на списання основних засобів і подають їх (відповідно) на розгляд правлінню, загальним зборам, керівнику чи власнику підприємства. При цьому комісія використовує відповідні документи: технічні паспорти, відомості бонітування тварин, акти аварії машин та інші. Списання будівель і споруд комісія оформляє актом.

При списанні тракторів, автомобілів, комбайнів, сільськогосподарських та інших машин комісія перевіряє технічний стан основних деталей, вузлів та конструктивних елементів, встановлює фактичний строк експлуатації і виробіток машин, причини дострокового зносу базових деталей та інше. На списання машин, обладнання і транспортних засобів оформляють акт.

Тварин основного стада вибраковуюють при втраті їх продуктивності, внаслідок невиліковності хвороб, старості тощо, використовуючи матеріали ветеринарної служби. Оформляють вибракування тварин з основного стада актом. Якщо тварин забивають, то на звороті акта вказують вихід продукції і можливе її використання. Висновок про використання продукції дає ветлікар.

Багаторічні насадження списують з балансу при повній втраті їх виробничого значення після закінчення біологічного періоду плодоношення, а також внаслідок стихійного лиха або, якщо дальша їх експлуатація економічно не вигідна (зрідженість насаджень понад 70 % від норми посадки рослин на гектарі, моральне старіння сортових насаджень тощо). При цьому складають акт, на звороті якого зазначають витрати на ліквідацію насаджень і одержані від цього матеріальні цінності.

Якщо основні засоби списують через стихійне лихо, передчасне зношення, аварії, то до актів додають копії документів, де вказані причини списання із зазначенням заходів, які вжиті щодо винуватця.

Після затвердження актів основні засоби розбирають і списують. Всі матеріальні цінності, одержані від ліквідації об'єктів, оприбутковують в господарстві за цінами можливого їх використання або реалізації. Розрахунок результатів від ліквідації об'єктів подають на зворотній стороні акта.

Оформлені та затвержені в установленому порядку акти на списання основних засобів передають у бухгалтерію підприємства, де на їх основі проводять списання об'єктів.

Об'єкти, що вибули, списують за первісною вартістю за кредитом рахунку 10 "Основні засоби" або 11 "Інші необоротні матеріальні активи" за дебетом рахунків 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" - на суму зносу об'єкта, який вибуває, і дебету рахунку 97 "Інші витрати" - на залишкову вартість об'єкта. Витрати, пов'язані з вибуттям основних засобів, відносять в дебет рахунку 97, а доходи, одержані від вибуття основних засобів, показують за кредитом рахунку 74 "Інші доходи" (табл. 6.10).

Таблиця 6.10

Облік вибуття основних засобів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1. Реалізація основних засобів	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	10 “Основні засоби”	4000
1.1. Списано залишкову вартість об’єкта	необоротних активів”		
1.2. Списано нарахований знос	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”	10 “Основні засоби”	1000
1.3. Нарховано за проданий об’єкт	37 “Розрахунки з різними дебіторами”	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	6000
1.4. Нарховано ПДВ	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	64 “Розрахунки за податками й платежами”	1000
1.5. Поступила на поточний рахунок оплата за проданий об’єкт	31 “Рахунки в банках”	37 “Розрахунки з різними дебіторами”	6000
1.6. Списується на фінансові результати:	79 “Фінансові результати”	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	4000
а) залишкова вартість проданого об’єкта			
б) виручка від реалізації об’єкта	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	79 “Фінансові результати”	5000
2. Ліквідація основних засобів	976 “Списання необоротних активів”	10 “Основні засоби”	200

2.1. Списано залишкову вартість ліквідованого об'єкта			
2.2. Списано знос по ліквідованому об'єкту	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"	10 "Основні засоби"	1800
2.3. Проведено витрати по ліквідації основних засобів	976 "Списання необоротних активів"	65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 23 "Виробництво"	50
2.4. Оприбутковані матеріальні цінності від ліквідації основних засобів	20 "Виробничі запаси"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	60
3. Передано основні засоби як внесок до статутного капіталу іншого підприємства			
3.1. Списано залишкову вартість переданих основних засобів	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	10 "Основні засоби"	2000
3.2. Списано знос переданих основних засобів	131 "Знос основних засобів"	10 "Основні засоби"	500
4. Нестача основних засобів			
4.1. Списано залишкову вартість об'єкта	976 "Списання необоротних активів"	10 "Основні засоби"	1000
4.2. Списано знос об'єкта	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"	10 "Основні засоби"	3000
4.3. Нараховано відшкодування завданих збитків	375 "Розрахунки за відшкоду-	746 "Інші доходи від звичайної	1200

	ванням завданих збитків”	діяльності”	
4.4. Відображено ПДВ	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”	64 “Розрахунки за податками й платежами”	200
4.5. Надійшло в касу відшкодування	30 “Каса”	375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”	1200

6.12. Облік довгострокових біологічних активів

Методологія обліку основних засобів у всіх галузях економічної діяльності єдина. Особливістю сільського господарства є те, що в ньому характерна наявність довгострокових біологічних активів, які є складовою частиною необоротних активів. тому розглянемо детальний їх облік.

В обліку виділяють довгострокові біологічні активи рослинництва, тваринництва та незрілі. В кожній з цих груп можуть бути активи оцінені за справедливою і за первісною вартістю.

Довгострокові біологічні активи рослинництва включають багаторічні насадження: насіннячкові культури. кісточкові культури, ягідники, виноградники, плантації хмелю. До довгострокових біологічних активів тваринництва відносяться основне стадо тварин: корови, бики-плідники, свиноматки, хряки-плідники, вівцематки, барани-плідники.

До довгострокових біологічних активів відносяться біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців. Зокрема, багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники), доросла робоча, продуктивна худоба.

Біологічні активи, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, понесених підприємством для їх

одержання, доведення до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісна вартість безоплатно одержаних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості. Первісною вартістю біологічного активу, переведеного до складу довгострокових біологічних активів із поточних біологічних активів, є його справедлива вартість.

Витрати на придбання та формування довгострокових біологічних активів відображаються в обліку капітальних інвестицій по дебету субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”. Оприбутковують довгострокові біологічні активи записом по дебету рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи” і кредиту субрахунку 155 (табл. 6.11) на підставі актів і документів з придбання активів.

Довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, відображають за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу. По них нараховують амортизацію аналогічно як і по інших основних засобах. На суму амортизації роблять запис: дебет рахунку 23 “Виробництво” і кредит субрахунку 134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”.

По довгострокових біологічних активах, які оцінюються за справедливою вартістю, амортизацію не нараховують. Зміну їх справедливої вартості відображають по дебету (збільшення) і по кредиту (зменшення) рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи” в кореспонденції з субрахунками 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” (дооцінка активів) і 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” (уцінка активів).

Реалізовані довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю, списують так дебет субрахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” і кредит рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи” – на вартість активу; дебет рахунку 36 “Розрахунки з

покупцями та замовниками” і кредит субрахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції” – на суму доходу (виручки) від реалізації; дебет субрахунку 701 і кредит рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” – на суму податкового зобов’язання з податку на додану вартість.

Реалізацію та ліквідацію довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, відображають на бухгалтерських рахунках аналогічно як і по інших основних засобах.

Таблиця 6.11

Облік довгострокових біологічних активів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Одержано від постачальника довгострокові біологічні активи:		
а) вартість активу без ПДВ	155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
б) на суму податкового кредиту з ПДВ	64 “Розрахунки за податками й платежами”	
Оприбутковано придбаний довгостроковий актив	16 “Довгострокові біологічні активи”	15 “Капітальні інвестиції”
Отримано від учасника довгостроковий біологічний актив як внесок до статутного капіталу	16 “Довгострокові біологічні активи”	46 “Неоплачений капітал”
Отримано актив безоплатно	16 “Довгострокові біологічні активи”	424 “Безоплатно одержані необоротні активи”
Витрати по безоплатно отриманому активу	15 “Капітальні інвестиції”	23 “Виробництво”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
Зараховано витрати до первісної вартості безоплатно отриманого активу	16 “Довгострокові біологічні активи”	155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”
Переведено поточні біологічні активи до складу довгострокових		

біологічних активів:		
а) списано поточні біологічні активи	155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”	21 “Поточні біологічні активи”
б) оприбутковано довгострокові біологічні активи	16 “Довгострокові біологічні активи”	155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”
Відображено витрати з біологічних перетворень незрілих біологічних активів	155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 23 “Виробництво”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 91 “Загальновиробничі витрати”
Оприбутковано незрілі біологічні активи в сумі витрат, пов’язаними з їх біологічними перетвореннями	16 “Довгострокові біологічні активи”	15 “Капітальні інвестиції”
Переоцінено незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю:		
а) дооцінка	165 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю”	710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”
б) уцінка	940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”	165 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю”
Нарахована амортизація довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною	23 “Виробництво”	134 “Накопичена амортизація довгострокових

вартістю		біологічних активів»
Втрати від зменшення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю	975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»
Відновлення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”
Переведено довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю до групи біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю:		
а) на суму зносу	134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»	162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю”, 164 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”
б) на залишкову вартість	161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”, 163 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”	162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю”, 164 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”
Відображено переоцінку переведених довгострокових біологічних активів:		
а) збільшення вартості	161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”, 163 “Довгострокові біологічні активи	710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”

	тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”	
б) зменшення вартості	“940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”	161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”, 163 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”
Реалізовано довгострокові біологічні активи які оцінюються за справедливою вартістю:		
а) списано собівартість	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”	16 “Довгострокові біологічні активи”
б) відображено дохід від реалізації	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	701 “Дохід від реалізації готової продукції”
в) відображено податкове зобов’язання з ПДВ	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
Реалізовано довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю:		
а) на суму зносу	134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”	16 “Довгострокові біологічні активи”
б) на суму залишкової вартості	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	16 “Довгострокові біологічні активи”
в) відображено дохід від реалізації	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”
г) відображено податкове зобов’язання з ПДВ	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
Ліквідовано довгострокові		

біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю:		
а) списано знос	134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”	16 “Довгострокові біологічні активи”
б) списано залишкову вартість	976 “Списання необоротних активів”	16 “Довгострокові біологічні активи”
Списано нестачі та втрати біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю	947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	16 “Довгострокові біологічні активи”
Відображено на позабалансовому рахунку вартість списаних нестач та втрат від псування біологічних активів до прийняття рішення про винуватців	072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”	-
Відображено дохід в сумі, що належить до відшкодування винними особами суми нестач та втрат від псування біологічних активів	375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”	716 “Відшкодування раніше списаних активів”
Списано із позабалансового рахунку суми нестач та втрат від псування біологічних активів, що належать до відшкодування винними особами	-	072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”

6.13. Облік операційної оренди

Оренда – засноване на договорі термінове платне користування майном, необхідним орендарю для здійснення підприємницької та іншої діяльності.

Суб’єкт, який взяв майно в оренду, називається орендар, а той хто надав це майно – орендодавець. Взаємовідносини орендаря з орендодавцем визначаються в договорі оренди. Угода про передачу орендарем орендованого ним об’єкта в оренду третій особі називається суборенда. Методологія обліку орендних відносин встановлена П(С)БО 14 “Оренда”.

Операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова.

Суборенда – угода про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі.

Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;

2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;

3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди.

Майно, передане за договором оперативної оренди, залишається на балансі орендодавця. У орендаря таке майно обліковується поза балансом. Майно, передане за договором фінансової оренди, зараховується на баланс орендаря. Передача і повернення орендованого об'єкта оформляється актом приймання - передачі.

Основні засоби, передані в операційну оренду, залишаються на балансі орендодавця і обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби» з виділенням у регістрах аналітичного обліку у відокремлену групу, яка позначається, що ці об'єкти передані в операційну оренду.

Орендар орендовані об'єкти обліковує на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». В нього має бути копія інвентарної картки або виписки з інвентарної книги, що додається орендодавцем до акта приймання-передачі орендованих об'єктів. Ці картки зберігаються у орендаря окремо. Після повернення об'єкта оренди орендодавцю орендар списує його з позабалансового обліку, вилучає з картотеки копію відповідної картки і разом з актом приймання - передачі підшиває

до документів за поточний місяць. При передачі об'єкта в оренду одержувач подає орендодавцю довіреність на отримання цінностей. Повернення об'єкта з оренди також оформляють з використанням довіреності.

Орендодавець (власник) нараховує за встановленими нормами амортизацію по переданих в оренду об'єктах: дебет рахунку 23 «Виробництво» (окремий субрахунок для обліку витрат на орендні послуги) і кредит рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». На дебет рахунку 23 крім амортизації відносять і інші витрати супутні експлуатації об'єкта оренди, якщо вони виконуються орендодавцем. Витрати орендодавця з укладання угоди про оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце. З рахунку 23 витрати щомісяця списують в дебет субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Якщо орендодавець отримує орендну плату наперед, то він відображає її спочатку у складі доходів майбутніх періодів: дебет рахунку 31 «Рахунки в банках» і кредит рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів». Одночасно показується податкове зобов'язання з ПДВ: дебет субрахунку 643 «Податкові зобов'язання», кредит субрахунку 641 «Розрахунки за податками». В наступних місяцях відповідно до строків оренди відображають дохід від оренди: дебет рахунку 69, кредит субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів». Зараховується податкове зобов'язання з ПДВ: дебет субрахунку 713, кредит субрахунку 643.

Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду. На належну до одержання суму орендної плати дебетують субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і кредитують субрахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів». Податок на додану вартість при орендних відносинах обліковують у встановленому порядку.

Належну за договором до сплати суму орендної плати орендар щомісяця відносить у витрати: дебет рахунків 23, 91, 92, 93, 94 (залежно від місця

використання орендованого об'єкта) і кредит рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями». Погашення заборгованості з орендної плати - дебет рахунку 68 і кредит рахунку 31 «Рахунки в банках».

Кореспонденція рахунків при обліку операційної оренди в орендодавця наведена в таблиці 6.12, а в орендаря – у таблиці 6.13.

Таблиця 6.12

Відображення операцій по операційній оренді у орендодавця

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
	дебет	кредит	
Передано об'єкт в оренду	10 "Основні засоби (орендовані)"	10 "Основні засоби"	3600
Нараховано амортизацію об'єкта переданого в оренду	23 "Виробництво"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"	300
Нараховано витрати з укладання угоди про оренду (юридичні послуги, комісійна винагорода)	23 "Виробництво"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	20
Відображено витрати з оренди	949 "Інші витрати операційної діяльності"	23 "Виробництво"	320
Нарахована орендна плата	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	713 "Дохід від операційної оренди активів"	480
Відображено податок на додану вартість (ПДВ)	713 "Дохід від операційної оренди активів"	643 "Податкові зобов'язання"	80
надійшла орендна плата	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	480

Нараховано ПДВ (податкове зобов'язання)	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	80
Віднесено на фінансові результати:	713 "Дохід від операційної оренди активів"	79 "Фінансові результати"	400
а) доходи від оренди			
б) витрати	79 "Фінансові результати"	949 "Інші витрати операційної діяльності"	320
Повернено орендарем орендований об'єкт	10 "Основні засоби"	10 "Основні засоби (орендовані)"	3600

Таблиця 6.13

Відображення операцій по операційній оренді у орендаря

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
	дебет	кредит	
Прийнято об'єкт в оренду	01 "Орендовані необоротні активи"	-	3600
Нарахована орендна плата	23 "Виробництво", 91 "Загально-виробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	400
Відображено ПДВ за оренду	644 "Податковий кредит"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	80
Нараховано ПДВ (податковий кредит)	641 "Розрахунки за податками"	644 "Податковий кредит"	80

Оплачена орендна плата	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	480
Нараховано за послуги, надані іншими сторонами (за комунальні послуги, електроенергію, охорону тощо)	23 “Виробництво”, 91 “Загально-виробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	100
Нараховано ПДВ за послуги	641 “Розрахунки за податками”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	20
Оплачено за послуги, надані іншими сторонами	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	120
Відображено витрати по добудові у складі основних засобів	117 “Інші необоротні активи”	15 “Капітальні інвестиції”	200
Повернуто орендодавцю орендований об’єкт	-	01 “Орендовані необоротні активи”	3600
Списано собівартість добудови орендованого об’єкта	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	117 “Інші необоротні активи”	200
Нараховано за роботи по добудові	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	240

Відображено ПДВ	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	641 “Розрахунки за податками”	40
Отримано від орендодавця за добудову орендованого об’єкта	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	240

6.14. Облік фінансової оренди

Наданий у фінансову оренду об’єкт орендодавець відображає як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню. Показується інший дохід від реалізації необоротних активів. Залишкова вартість об’єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця. Вона відображається у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об’єкта оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, становить фінансовий дохід орендодавця. Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

Одержаний у фінансову оренду об’єкт орендар відображає як актив і зобов’язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Різниця між згаданою вартістю та вартістю об’єкта фінансової оренди, за якою він був відображений в обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря. Вони відображаються в бухгалтерському обліку і звітності в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов’язань

на початок звітнього періоду. Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря. Розрахунок фінансових витрат і розподіл їх між звітними періодами покажемо на прикладі.

Приклад. Орендодавець уклав угоду про фінансову оренду об'єкта з орендарем на таких умовах:

строк оренди 3 роки, починаючи з 2 січня 2007 р.;

орендна відсоткова ставка 24 % річних;

мінімальні орендні платежі загальною сумою 120000 грн. сплачуються один раз на півроку (2 січня і 1 липня) по 20000 грн.;

об'єкт знаходиться на балансі орендодавця в сумі 80000 грн.;

після завершеного строку оренди право власності на об'єкт переходить орендарю.

Теперішня вартість мінімальних орендних платежів (ТВ) орендаря визначається за формулою:

$$ТВ = A \times \left[1 + \left(1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}} \right) : i \right], \text{ де}$$

A – сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно;

n – кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;

i – ставка відсотка для вказаного періоду.

Отже,

$$ТВ = 20000 \times \left[1 + \left(1 - \frac{1}{(1+0,12)^5} \right) : 0,12 \right] = 20000 \times 4,6048 = 92096$$

Загальна сума фінансових витрат 27904 грн. (120000 – 92094 = 27904).

Теперішня вартість ануїтету однієї гривні по періодах вираховується за формулою або береться з розроблених таблиць, що наводяться в літературі по фінансах та бухгалтерському обліку. Періодів у нашому прикладі шість, а відсоткова ставка за період 12 % (24 % річних : 2 = 12 %).

Використовуючи теперішню вартість анuitету, вираховуємо плату за об'єкт по кожному періоду. За перший період вона становить 11348 грн. ($20000 \times 0,5674 = 11348$). Фінансові витрати встановлюються як різниця між орендною платою за період і платою за об'єкт. За перший період вони були 8652 грн. (табл. 6.14).

Таблиця 6.14

Розрахунок фінансових витрат у складі орендних платежів при сплаті на початку кожного періоду, грн

Дата	Залишок періодів	Орендна плата, що сплачується щомісячно	Теперішня вартість анuitету вартості	Фінансові витрати	Плата за об'єкт	Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
						92096
2 січня 2007	5	20000	0,5674	8652	11348	80748
1 липня 2007	4	20000	0,6355	7290	12710	68038
2 січня 2008	3	20000	0,7118	5764	14236	53802
1 липня 2008	2	20000	0,7972	4056	15944	37852
2 січня 2009	1	20000	0,8929	2142	17858	20000
1 липня 2009	0	20000	-	0	20000	0
Разом	x	120000	x	27904	92096	-

Якщо орендні платежі сплачуються в кінці кожного періоду, то теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів розраховується за формулою:

$$TB = A \times \left[1 + \left(1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right) : i \right]$$

За умовами нашого прикладу:

$$TB = 20000 \times \left[1 + \left(1 - \frac{1}{(1+0,12)^6} \right) : 0,12 \right] = 20000 \times 4,114 = 82228.$$

Сума фінансових витрат 37772 грн. ($120000 - 82228 = 37772$). По теперішній вартості анuitету вартості гривні вираховуємо плату за об'єкт по періодах. За перший період вона становить 10132 грн. ($20000 \times 0,5066 = 10132$). Звідси, фінансові витрати 9068 грн. ($20000 - 10132 = 9068$).

Кожний орендний платіж складається з двох частин: 1) платіж за об'єкт (зменшення зобов'язання з оренди); 2) фінансові витрати (сплата відсотків).

На підставі розрахунків орендодавець і орендар розмежують суму плати за об'єкт і розмір фінансових доходів (витрат), що включені в орендну плату. Так, в першому періоді орендодавець відобразить фінансові доходи: дебет субрахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" і кредит субрахунку 732 "Відсотки одержані" або 733 "Інші доходи від фінансових операцій" (залежно від видів фінансових доходів) на суму 8652 грн. Орендар на цю ж суму показує фінансові витрати: дебет субрахунку 952 "Інші фінансові витрати" і кредит субрахунку 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" (табл. 6.15, 6.16).

Таблиця 6.15

Відображення операцій по фінансовій оренді у орендодавця

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Списано балансову вартість об'єкта переданого в оренду	972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	10 "Основні засоби"	80000
Відображено довгострокову дебіторську заборгованість за об'єкт переданий в оренду	161 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду"	742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	92026
Належна сума погашення вартості об'єкта оренди в першому періоді	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	181 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду"	11348

Фінансові доходи в сумі орендних платежів за перший період	373 “Розрахунки за нарахованими доходами”	732 “Відсотки одержані”, 733 “Інші доходи від фінансових операцій”	8652
Надійшли орендні платежі за перший період	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	373 “Розрахунки за нарахованими доходами”, 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	20000
Списано на фінансові результати балансову вартість об’єкта, переданого в оренду	791 “Результат операційної діяльності”	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	80000
Списано на фінансові результати виручку за об’єкт зданий в оренду	742 “Дохід від реалізацію необоротних активів”	791 “Результат операційної діяльності”	92026
Списано на фінансові результати фінансові доходи від здачі об’єкта в оренду	732 “Відсотки одержані”, 733 “Інші доходи від фінансових операцій”	792 “Результат фінансових операцій”	8652

Належна сума погашення вартості об'єкта в наступні періоди	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	181 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду"	80748
Фінансові доходи в сумі орендних платежів в наступні періоди	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	732 "Відсотки одержані", 733 "Інші доходи від фінансових операцій"	19252
Поступили орендні платежі за наступні періоди	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами", 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	100000
Списано на фінансові результати фінансові доходи в наступних періодах (відображається при настанні відповідних періодів)	732, "Відсотки одержані", 733 "Інші доходи від фінансових операцій"	792 "Результат фінансових операцій"	19252

Таблиця 6.16

Відображення операцій по фінансовій оренді у орендаря

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
Оприбутковано в склад основних засобів об'єкт взятий в оренду	10 "Основні засоби (орендовані)"	531 "Довгострокові зобов'язання з оренди"	92026
Нараховано суму погашення вартості об'єкта оренди в першому періоді	531 "Довгострокові зобов'язання з оренди"	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"	11348
Нараховано фінансові витрати в сумі орендних платежів за перший період	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	8652
Оплачено орендні платежі за перший період	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	20000
Списано на фінансові результати фінансові витрати, пов'язані з орендою об'єкта	792 "Результат фінансових операцій"	952 "Інші фінансові витрати"	8652

Нараховано суму погашення вартості об'єкта оренди в наступних періодах	531 "Довгострокові зобов'язання з оренди"	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"	80748
Нараховано фінансові витрати в сумі орендних платежів в наступних періодах	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	19252
Оплачено орендну плату в наступних періодах	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	100000
Нараховано оплату праці (з нарахуваннями) за добудову, дообладнання та реконструкцію об'єкта фінансової оренди	151 "Капітальне будівництво"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхуванням"	6875
Списано будівельні матеріали на добудову, дообладнання та реконструкцію об'єкта фінансової оренди	151 "Капітальне будівництво"	205 "Будівельні матеріали"	1099

Перехід об'єкта оренди у власність орендаря	10 "Основні засоби"	10 "Основні засоби (орендовані)"	92026
Збільшення вартості об'єкта на суму витрат по добудові, дообладнанню та реконструкції, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід від його використання	10 "Основні засоби"	151 "Капітальне будівництво"	7974
Нарахована амортизація об'єкта фінансової оренди	23 "Виробництво", 91 "Загальнови-робничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут"	13 "Знос (амортизація) необоротних активів"	20000

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, тобто відносяться в дебет рахунку 15 "Капітальні інвестиції". На суму цих витрат збільшується вартість об'єкта фінансової оренди: дебет рахунку 10 "Основні засоби" і кредит рахунку 15 "Капітальні інвестиції".

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу, яким є строк корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів – строк оренди або строк корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на

об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено). Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем самостійно.

Нарахована амортизація відноситься у витрати того виробництва, для якого придбаний об'єкт оренди. При нарахуванні амортизації роблять такий запис: дебет рахунків 23, 91, 92, 93, 94 (залежно від місця використання об'єкта) і кредит рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”.

При продажу активу з укладанням угоди про його одержання продавцем у фінансову оренду дохід за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо вона нижча або дорівнює балансовій вартості проданого активу, якщо продажна вартість вище балансової вартості проданого активу, або в розрізі балансової (залишкової) вартості проданого активу, якщо продажна вартість вища балансової вартості проданого активу. Сума перевищення продажної вартості активу над його балансовою (залишковою) вартістю включається продавцем-орендарем до складу доходів майбутніх періодів з включенням до складу доходу відповідних звітних періодів протягом строку фінансової оренди.

Собівартістью проданих активів визнається їх балансова (залишкова) вартість.

Приклад. Підприємство продало об'єкт фінансової оренди іншому підприємству. Балансова вартість об'єкта оренди 10000 грн, ціна реалізації 13000 грн. Відображення на рахунках цих операцій показано в таблиці 6.17.

Таблиця 6.17

Відображення продавцем продажу активу, взятого в фінансову оренду

Зміст операцій	господарських	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	

Списано собівартість проданого активу	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	10 “Основні засоби”	10000
Відображено дохід від реалізації необоротних активів в розмірі балансової вартості	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	10000
Перевищення продажної вартості активу над його балансовою вартістю	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	69 “Доходи майбутніх періодів”	3000
Поступили гроші від покупця за об’єкт	31 “Рахунки в банках”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	13000
Списано на фінансові результати: а) собівартість реалізації	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	10000
б) дохід від реалізації	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	10000
Включено до складу доходів звітних періодів доходи майбутніх періодів	69 “Доходи майбутніх періодів”	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	3000

На рахунку 53 “Довгострокові зобов’язання з оренди” обліковують розрахунки з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди.

Рахунок 53 має два субрахунки:

531 “Зобов’язання з фінансової оренди”;

532 “Зобов’язання з оренди цілісних майнових комплексів”.

По кредиту рахунку 53 відображається нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди, по дебету – її погашення, переведення до короткострокових зобов'язань, списання тощо. Записи на кредит рахунку 53 здійснюють в кореспонденції з рахунками 10, 11, 12, 95 (залежно від виду активів, які взято в оренду). Записи на дебет рахунку 53 проводять в кореспонденції з рахунками 30, 31, 50, 60, 61, 75 (залежно від джерела погашення заборгованості). Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів.

На рахунку 54 “Відстрочені податкові зобов'язання” обліковуються суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування.

По кредиту рахунку 54 відображається сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць; по дебету – зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань.

Рахунок 54 кореспондує: за дебетом – з рахунками 17 “Відстрочені податкові активи” і 64 “Розрахунки за податками й платежами”; за кредитом – з рахунками 17, 64, 85 “Інші затрати” і 98 “Податок на прибуток” (табл. 6.18).

Аналітичний облік по рахунку 54 ведеться за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та цілей оподаткування виникла різниця.

На рахунку 55 “Інші довгострокові зобов'язання” обліковується відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на зворотній основі тощо.

Таблиця 6.18

Облік відстрочених податкових зобов'язань

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Нараховано податок на прибуток згідно декларації про прибуток в сумі 1000 грн	98 "Податок на прибуток"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	1000
Податок на прибуток згідно з даними бухгалтерського обліку становить 1200 грн, відображене відстрочене податкове зобов'язання на різницю між сумами податків (1200 – 1000 = 1000)	98 "Податок на прибуток"	54 "Відстрочені податкові зобов'язання"	200
Нараховано податок на прибуток згідно декларації про прибуток в сумі 1000 грн; податок на прибуток згідно даних бухгалтерського обліку становить 700 грн	98 "Податок на прибуток"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	700
На різницю між сумами податків (1000 – 700 = 300) проведено:			

Продовження таблиці 6.18

1	2	3	4
---	---	---	---

а) списання відстрочених податкових зобов'язань у межах облікових сум на рахунку 54 "Відстрочені податкові зобов'язання"	54 "Відстрочені податкові зобов'язання"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	200
б) відображення відстрочених податкових активів на решти суми податку (1000 – 700 – 200 = 100)	17 "Відстрочені податкові активи"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	100

По кредиту рахунку 55 відображається збільшення довгострокових зобов'язань, по дебету – їх погашення, переведення до короткострокових, списання тощо.

Рахунок 55 кореспондує: по дебету з рахунками 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках", 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", 74 "Інші доходи", по кредиту – з рахунками 30, 31, 50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 64 "Розрахунки за податками й платежами", 65 "Розрахунки за страхуванням", 68 "Розрахунки за іншими операціями". Аналітичний облік ведеться за кожним кредитором та видами залучених коштів.

Наприклад, відстрочена заборгованість з податків: дебет рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" і кредит рахунку 55 "Інші довгострокові зобов'язання"; одержано фінансову допомогу на зворотній основі: дебет рахунку 31 "Рахунки в банках" і кредит рахунку 55; повернуто раніше одержану фінансову допомогу: дебет рахунку 55 і кредит рахунку 31.

Облік довгострокових зобов'язань здійснюється в журналі № 3, а сільськогосподарськими підприємствами – в журналах-ордерах № 8 с.-г. і 15 с.-г.

Згідно чинних документів в балансі підприємства наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів. Об'єкти оперативної оренди передбачено обліковувати за балансом. Виходячи з цього господарські формування вартість землі мають показувати так: в балансі – власна земля; за балансом – орендована земля.

Для аналітичного обліку потрібно завести окрему відомість, в якій по кожному орендодавцю відображають такі показники: прізвище власника землі, дата і підстава взяття на облік, розмір ділянки, примітки, в яких зазначають припинення договору оренди та інші показники. Такий облік забезпечить інформацію про розміри та правовий статус земельних ділянок, якими користується виробник сільськогосподарської продукції.

За землю стягується плата у вигляді земельного податку або орендної плати, визначеної у договорі оренди. Плата за землю має регулювати економічні відносини в аграрному секторі і входити у собівартість виробленої продукції шляхом обліку її в складі загальновиробничих витрат (табл. 6.19).

Передача землі в оренду оформляється договором оренди землі. Він має бути зареєстрований в державних органах земельних ресурсів.

Орендну плату за землю нараховує орендар і включає у витрати виробництва: дебет рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, або рахунку 23 “Виробництво”, якщо заздалегідь відомо, під вирощування якої культури береться в оренду земля, і кредит субрахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Підприємства провадять інвентаризацію основних засобів не менше одного разу на рік. Інвентаризацію будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів можна робити один раз у три роки здійснює інвентаризація комісія, склад якої визначається на підприємстві.

Таблиця 6.19

Облік плати за землю

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
Нараховано податок на землю	91 "Загально-виробничі витрати"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	1000
Оплачено податок на землю	64 "Розрахунки за податками й платежами"	31 "Рахунки в банках"	1000
Податок на землю включено у собівартість продукції	23 "Виробництво"	91 "Загально-виробничі витрати"	1000
Нараховано плату за оренду землі	91 "Загально-виробничі витрати"	68 "Розрахунки за іншими операціями"	3000
Оплачено за оренду землі грошима в касу підприємства	68 "Розрахунки за іншими операціями"	30 "Каса"	1200
Орендна плата включена у собівартість продукції	23 "Виробництво"	91 "Загально-виробничі витрати"	3000

6.15. Облік нематеріальних активів

У діяльності підприємства виникають довгострокові витрати, які забезпечують можливість отримання доходу протягом тривалого періоду, але не втілені у конкретну матеріальну форму. Вони невідчутні на дотик і (непомітні). Через те, що вони не виражені у матеріальній формі, не мають фізичних властивостей - їх не можна віднести до об'єктів основних засобів, виробничих запасів, готової продукції або товарів. Але за їх придбання підприємство сплачує гроші. Цей особливий вид засобів називають нематеріальними активами. Вони використовуються у комерційній діяльності для одержання доходу.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 “Нематеріальні активи” в п. 8 зазначає, що до нематеріальних активів відносяться наукові знання, розробка та запровадження нових технологій і систем, ліцензії, інтелектуальна власність, ринкові дослідження та торгові марки (включаючи марки товару та назву видань). Прикладами об'єктів, які включають у ці широкі поняття є комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпорт, привілеї, взаємовідносини клієнтів чи постачальників, прихильність клієнтів, частка ринку та маркетингові права.

В статті 1.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» записано: «Нематеріальний актив - об'єкт інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визначені у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку».

П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” визначено, що нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для

виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Монетарними активами є гроші, а також інші активи, які мають бути отримані у визначеній сумі грошей. До монетарних статей відносять грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторську і кредиторську заборгованість, що будуть погашені грошовими коштами і фінансові інвестиції. Всі інші активи є немонетарні – запаси, меблі, станки, але вони не є нематеріальними активами, бо мають фізичне вираження.

Згідно П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

- права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

- права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо);

- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

- авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;

- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Облік нематеріальних активів повинен забезпечити інформацію про їх наявність і вартість, правильність визначення і списання зносу (амортизації), достовірні дані про призначення і ефективність використання кожного активу.

Відповідно П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;

- витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань.

Придбання (створення) нематеріальних активів є капітальними інвестиціями, що обліковуються по дебету субрахунку 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”. Аналітичний облік ведеться щодо кожного об’єкта. У витрати включають ціну придбання, мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, та інші витрати, безпосередньо пов’язані з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Придбані (створені) нематеріальні активи оприбутковують на підставі документів по їх придбанню: дебет рахунку 12 “Нематеріальні активи” і кредит рахунку 15.

Надходження та оприбуткування будь-якого об’єкта нематеріальних активів на підприємстві потрібно підтвердити відповідним первинним документом, в якому вказуються докладна характеристика об’єкта, його первісна вартість, термін корисного використання, норма зносу (амортизації), підрозділ, в якому буде використовуватися об’єкт; підписи посадових осіб, що прийняли об’єкт, з доданням документів, в яких описується сам об’єкт нематеріальних активів або порядок його використання.

З метою ведення обліку та контролю на підприємствах (в організаціях, установах тощо) об’єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) Державний комітет статистики України наказом від 10 серпня 2004 р. № 469 затвердив форми первинної облікової документації та інструкцію щодо їх заповнення.

Затверджено шість форм, а саме:

- Форма № ІВ-1 Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані в Україні;

- Форма № ІВ-2 Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані до компетентних органів іноземних держав;

- Форма № ІВ-3 Журнал реєстрації використаних винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем;

- Форма № ІВ-4 Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій;

- Форма № ІВ-5 Заява про раціоналізаторську пропозицію;

- Форма № ІВ-6 Акт про використання об'єкта права інтелектуальної власності.

Згідно наказу Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 р. № 732 “Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” діють такі форми первинних документів з обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів:

- Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1);

- Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2);

- Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3);

- Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4).

Акт введення (форма № НА-1) застосовується для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності. Акт складається приймальною комісією в одному примірнику при оформленні введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності. Акт заповнюється на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо). В акті наводиться

характеристика об'єкта права інтелектуальної власності, порядок його використання, особливості і переваги. Акт підписують члени комісії, які його складають, головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства.

Інвентарна картка обліку (форма № НА-2) застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності. Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на підставі акта (форма № НА-1).

Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності (форма № НА-3) застосовується для оформлення вибуття таких об'єктів при їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, яказначається керівником підприємства для визначення доцільності списання об'єкта. Акт затверджується керівником підприємства. Перший примірник акта передається в бухгалтерію і є підставою для списання об'єкта, другий залишається у особи, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності.

Інвентаризаційний опис (форма № НА-4) складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації. При інвентаризації наявність об'єктів права інтелектуальної власності установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Вона складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх

економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Нематеріальні активи обліковуються на рахунку 12 "Нематеріальні активи". Рахунок 12 - активний, по дебету якого відображається придбання або отримання в результаті розробки нематеріальних активів та сума їх дооцінки, по кредиту - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" має шість субрахунків:

121 "Права користування природними ресурсами";

122 "Права користування майном";

123 "Права на комерційні позначення";

124 "Права на об'єкти промислової власності";

125 "Авторське право та суміжні з ним права";

127 "Інші нематеріальні активи".

На субрахунку 121 ведеться облік прав користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище; на субрахунку 122 - користування земельною ділянкою, користування будівлею, право на оренду приміщень тощо; на субрахунку 123 – на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо); на субрахунку 124 - на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, тощо); на субрахунку 125 - комп'ютерні програми,

компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо); на субрахунку 127 - права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв, інші нематеріальні активи.

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться по видах та окремих інвентарних одиницях у цілих гривнях (без копійок). Копійки, якщо вони є, списують у витрати виробництва при оприбуткуванні нематеріальних активів. Для аналітичного обліку використовують інвентарні картки або спеціальну книгу. Аналітичний облік гудвілу і негативного гудвілу ведеться за об'єктами придбання.

Синтетичний і аналітичний облік нематеріальних активів здійснюється в журналі № 4, а в сільськогосподарських підприємствах – в журналі-ордері № 13 с.-г.

Нарахування амортизації нематеріальних активів відповідно до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби".

Для розрахунку податку на прибуток порядок нарахування амортизації нематеріальних активів відрізняється від бухгалтерського обліку. Згідно статті 8.3.9 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” для амортизації нематеріальних активів застосовується лінійний метод (в бухгалтерському обліку він називається прямолінійний), за яким кожний окремий вид нематеріального активу амортизується рівними частками виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації протягом строку,

який визначається платником податку самостійно, виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації.

Амортизаційні відрахування при цьому провадяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Узагальнення інформації про суму зносу (амортизації) нематеріальних активів і гудвілу відображається в журналі № 4, а в сільськогосподарських підприємствах – в журналі-ордері № 10.2 с.-г.

Нематеріальні активи вибувають з підприємства внаслідок їх реалізації, безоплатної передачі, ліквідації тощо.

При реалізації нематеріальних активів списують суму їх зносу : дебет субрахунку 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів” і кредит рахунку 12 “Нематеріальні активи”. Одночасно дебетують субрахунок 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” і кредитують рахунок 12 на залишкову вартість. Продажну вартість нематеріальних активів відображають по дебету рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” і кредиту субрахунку 742 “Дохід від реалізації необоротних активів”.

Операції з реалізації нематеріальних активів оформляють рахунками - фактурами, а інше вибуття - актами.

Порядок ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів на підприємствах, вибір методу нарахування амортизації нематеріальних активів визначається обліковою політикою підприємства, яку затверджує керівник підприємства наказом.

Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» встановлено (стаття 1.7), що гудвіл - це нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю, як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо.

П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” містить таке визначення:

“Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов’язань на дату придбання”.

Гудвіл є потенційним доходом. Вартість гудвілу підвищується за рахунок росту репутації серед покупців та постачальників, кваліфікації робітників і службовців, якості товарів, фінансової стабільності тощо. Доходний бізнес поступово «створює» свій гудвіл. Тому його називають внутрішнім активом підприємства, який не має і не може мати певної грошової вартості. Може скластися ситуація, при якій нематеріальний актив забезпечує власнику певні права або привілеї, але вони не відображаються в обліку бо не понесено ніяких додаткових витрат. Наприклад, патент конкурента втратив силу, а це підвищило цінність аналогічного патенту, яким володіло і володіє дане підприємство.

В діяльності підприємств може виникати негативний гудвіл або бедвіл. Згідно П(С)БО 19 “Негативний гудвіл – перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов’язань над вартістю придбання на дату придбання”.

Негативний гудвіл виникає, коли покупець платить за підприємство меншу ціну, ніж сукупна вартість його активів згідно балансу. Це буває у випадках, коли купується підприємство, яке розташоване у віддаленій місцевості або на території з погано розвинутою інфраструктурою (далеко ринки збуту, погані або відсутні дороги), або в придбане підприємство покупець повинен внести певний капітал. В нашій країні в умовах переходу від планової до ринкової економіки в багатьох населених пунктах відбувся занепад виробництва, а тому об’єкти, які там залишились (будівлі, заводи, ферми та ін.) значно втратили свою вартість і продавались за ціною нижчою від їх собівартості, а такою різницею є негативний гудвіл. Виникнення негативного гудвілу відбувається також, коли, наприклад, продається об’єкт-

пам'ятник історії (будівля, міст і т.ін.) за символічну суму (1 грн) з зобов'язаннями реставрувати або відновити його.

Облік гудвілу і негативного гудвілі ведуть на рахунку 19 «Гудвіл». Рахунок 19 "Гудвіл" - активно-пасивний. Його призначено для узагальнення інформації про гудвіл і негативний гудвіл, що виникають при придбанні відповідно до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств".

Рахунок 19 має такі субрахунки:

191 "Гудвіл при придбанні";

192 "Негативний гудвіл";

193 "Гудвіл при приватизації (корпоратизації)".

За дебетом активного субрахунку 191 "Гудвіл" відображається вартість гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства, за кредитом - сума нарахованої амортизації гудвілу і сума списаного гудвілу.

За кредитом пасивного субрахунку 192 "Негативний гудвіл" відображається вартість негативного гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства, за дебетом - зменшення його вартості при визнанні доходу.

За дебетом субрахунку 193 "Гудвіл при приватизації (корпоратизації)" підприємства державного, комунального секторів економіки відображають вартість гудвілу, який виник при приватизації (корпоратизації), за кредитом - суму списаного гудвілу в порядку, визначеному Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 р. № 1213.

Відповідно до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" первісна (балансова) вартість гудвілу зменшується щомісячним рівномірним нарахуванням амортизації протягом строку корисного його використання, але не більше 20 років.

Кореспонденція рахунків з обліку гудвілу наведена в таблиці (табл. 6.20).

Таблиця 6.20

Облік гудвілу

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
I. Гудвіл			
Оплачено за придбане підприємство	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	100000
Вартість придбаних активів внаслідок купівлі підприємства	10 "Основні засоби", 20 "Виробничі запаси", 26 "Готова продукція" та інші	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	95000

Продовження таблиці 6.20

1	2	3	4
Гудвіл (100000 – 95000 = 5000)	191 "Гудвіл"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	5000
Нараховано амортизацію гудвілу	23 "Виробництво"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	200
Списується вартість гудвілу, що не відповідає на кінець року ознакам активу а) залишкова вартість	977 "Інші витрати звичайної діяльності"	191 "Гудвіл"	4800
б) сума зносу	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	191 "Гудвіл"	200
II. Негативний гудвіл			

Оплачено за придбане підприємство	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	100000
Вартість придбаних активів внаслідок купівлі підприємства	10 "Основні засоби", 20 "Виробничі запаси", 26 "Готова продукція" та інші	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	110000
Гудвіл (100000 – 110000 = -10000)	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	192 "Негативний гудвіл"	10000
Відображено негативний гудвіл, що визнаний доходом	192 "Негативний гудвіл"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	10000

Питання для самоконтролю:

1. Економічний зміст необоротних активів.
2. Класифікація основних засобів.
3. Склад капітальних інвестицій.
4. Облік будівництва.
5. Облік придбання основних засобів.
6. Облік інших видів капітальних інвестицій.
7. Оцінка основних засобів.
8. Облік наявності та надходження основних засобів.
9. Синтетичний облік основних засобів.
10. Порядок нарахування амортизації основних засобів.
11. Облік амортизації основних засобів.
12. Облік ліквідації основних засобів.

13. Облік довгострокових біологічних активів.
14. Облік операційної оренди.
15. Облік фінансової оренди.
16. Облік нематеріальних активів.

ТЕМА 7. ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

7.1. Економічний зміст матеріальних запасів і завдання їх обліку

Склад запасів, їх оцінка та порядок відображення у фінансовій звітності визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО) 9 “Запаси”.

Положенням визначено, що запаси – активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов’язані з їх використанням та їх вартість може бути достовірно визначена.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

- молодняк тварин і тварин на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства.

Для обліку запасів призначено 2-й клас плану рахунків “Запаси”. По відношенню до балансу це активні рахунки. По дебету в них відображаються залишок матеріалів і їх наступне надходження, а по кредиту - вибуття.

На підприємстві можуть знаходитися цінності, які є власністю інших фізичних або юридичних осіб. Наприклад, матеріали (сировина) прийняті для переробки, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, товари на комісії тощо. Ці матеріали не включаються у запаси і в баланс підприємства. Вони обліковуються на позабалансових рахунках. Міністерство фінансів України наказом від 10 січня 2007 р. № 2 затвердило “Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів”, які використовують бухгалтери у практичній роботі.

Облік запасів повинен забезпечити: своєчасне і правильне оформлення документами надходження і вибуття цінностей; контроль за збереженням і раціональним їх використанням; надходження достовірної інформації для прийняття правильних управлінських рішень.

7.2. Первинний облік матеріальних запасів

Операції, пов’язані з надходженням, переміщенням і вибуттям матеріальних цінностей, повинні оформлятися відповідними первинними документами. Міністерство статистики України наказом № 193 від 21 червня 1996 р. затвердило типові форми первинних документів з обліку сировини та матеріалів. До первинних документів з обліку матеріальних запасів відносяться:

М-1 «Журнал обліку вантажів, що надійшли»;

М-2 “Довіреність”;

- М-2а «Акт списання бланків довіреностей»;
- М-2б «Довіреність»;
- М-3 «Журнал реєстрації довіреностей»;
- М-4 «Прибутковий ордер»;
- М-7 «Акт про приймання матеріалів»;
- М-8 «Лімітно-забірна картка»;
- М-9 «Лімітно-забірна картка»;
- М-10 «Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів»;
- М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»;
- М-12 «Картка складського обліку матеріалів»;
- М-13 «Реєстр приймання-здачі документів»;
- М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі»;
- М-15 «Акт про приймання устаткування»;
- М-15а «Акт приймання-передачі устаткування до монтажу»;
- М-16 «Матеріальний ярлик»;
- М-17 «Акт про виявлені дефекти устаткування»;
- М-18 «Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу»;
- М-19 «Матеріальний звіт»;
- М-20 «Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей»;
- М-21 «Інвентаризаційний опис»;
- М-23 «Акт про витрату давальницьких матеріалів»;
- М-26 «Картка обліку устаткування для установлення»;
- М-28 «Лімітно-забірна картка»;
- М-28а «Лімітно-забірна картка»;
- 1-ТН «Товарно-транспортна накладна».

Типові форми первинних документів з обліку сировини та матеріалів введені в практику підприємств різних галузей.

Для обліку роботи вантажного автотранспорту використовують форми єдиної транспортної документації, які затверджені наказом мінтрансу України від 29 грудня 1995 № 488/346:

- подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні (форма № 1 – міжнародна);
- подорожній лист вантажного автомобіля (форма № 2);
- товарно-транспортна накладна (форма № 1-ТН);
- талон замовника (форма № 1-ТЗ).

Згідно Закону України від 1 липня 2004 р. № 1955-IV “Про транспортно-експедиторську діяльність” перевезення вантажів супроводжується товарно-транспортними документами, складеними мовою міжнародного спілкування залежно від обраного виду транспорту або державною мовою, якщо вантажі перевозяться в Україні. Такими документами можуть бути:

- авіаційна вантажна накладна (Air Waybill);
- міжнародна автомобільна накладна (CMR);
- накладна СМГС (накладна УМВС);
- коносамент (Bill of Lading);
- накладна ЦІМ (CIM);
- вантажна відомість (Cargo Manifest);
- інші документи, визначені законами України.

Оприбутковують товарно-матеріальні цінності (далі - ТМЦ) від постачальників по рахунках-фактурах (форма № 868) і доданих до них товарно-транспортних накладних, накладних на відпуск товарно-матеріальних цінностей, специфікаціях, квитанціях тощо.

З метою контролю надходження і оприбуткування ТМЦ від постачальників бухгалтерія або відділ постачання (якщо він є) ведуть журнал обліку вантажів, що надійшли (форма № М-1). Заповнюють журнал на підставі первинних документів по надходженню ТМЦ. В ньому роблять також відмітки про запитання, що пов’язані з розшуком вантажів, які не надійшли.

Для одержання ТМЦ від постачальника по наряду, рахунку, договору,

замовленню представнику одержувача видають довіреність.

Встановлено дві форми довіреностей: типова форма № М-2 і типова форма № М-2б. За побудовою ці форми однакові, але в формі № М-2б більша кількість рядків в переліку цінностей, які належить отримати. Довіреність за формою № 2б дозволяє вписати до неї майже 60 назв отримуваних цінностей.

Вимоги щодо використання довіреностей і їх типові форми затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 99 від 16 травня 1996 р. "Про затвердження Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей".

Бланки довіреностей є документами суворої звітності. Їх виготовлення здійснюють з друкарською нумерацією відповідно до «Правил виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку». Обліковують бланки довіреностей як бланки суворої звітності.

Довіреність на одержання цінностей від постачальника за нарядом, рахунком, договором, замовленням, угодою або іншим документом, що їх замінює, видається довіреній особі під розписку і реєструється в журналі реєстрації довіреностей за типовою формою № М-3.

Довіреність на одержання цінностей видається тільки посадовим особам, які працюють на даному підприємстві. Вона підписується керівником і головним бухгалтером підприємства або їх заступниками.

Строк дії довіреності встановлюється залежно від можливостей одержання та вивозу відповідних цінностей за нарядом, рахунком, накладною або іншим документом, на підставі якого видана довіреність, але не більше як на 10 днів. Довіреність на одержання цінностей, розрахунки за які здійснюються у порядку планових платежів, або доставка яких проводиться централізовано кільцевими перевезеннями, допускається видавати на календарний місяць.

Особа, яка одержала довіреність, зобов'язана не пізніше наступного дня після одержання цінностей подати в бухгалтерію документи про виконання доручення і здачу на склад товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ).

Використана довіреність залишається у постачальника при першому відпуску товарів. Невикористані довіреності потрібно повернути підприємству на наступний день після закінчення строку їх дії. Повернуті невикористані довіреності гасяться надписом «невикористана» і зберігаються протягом строку, встановленого для зберігання первинних документів. В журналі робиться відмітка про використання довіреності, з посиланням на номер і дату документа. Особі, яка не прозвітувала про використання довіреності, по якій минув строк дії, інша довіреність не видається.

Бланки довіреностей, які зберігаються на підприємстві, відображаються на підставі платіжно-прибуткових документів за вартістю, що складається з витрат на їх виготовлення (придбання) та доставку по дебету рахунку 20 «Виробничі запаси» і кредиту розрахункових рахунків (рахунки 631, 685, 377). Одночасно на позабалансовий рахунок 08 «Бланки суворого обліку» зараховується вартість вказаних бланків. В аналітичному обліку наводяться дані про місце зберігання, нумерацію, кількість і вартість таких бланків.

Передача бланків довіреностей із місця зберігання особі, яку призначено для виписування і реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей, проводиться по накладній і відображається оборотами по дебету і кредиту рахунку 20 та позабалансового рахунку 08.

Списують бланки довіреностей по актах типової форми М-2а, затверджених керівником підприємства: дебет рахунків 92 «Адміністративні витрати» або 93 «Витрати на збут» і кредит рахунку 20. Одночасно проводиться їх списання із позабалансового рахунку 08. Акт складають не рідше одного разу на квартал.

У разі псування, втрати або розкрадання бланків довіреностей складається окремий акт, в якому вказують кількість і номери викрадених бланків, а також визначають винних осіб. Якщо їх не встановлено, то списують бланки довіреностей у встановленому порядку на адміністративні витрати.

У разі приймання запасів від залізниці складають комерційний акт (форма ГУ-22). Його форма і порядок складання затверджені наказом Міністерства

транспорту України від 28 травня 2002 р. № 334 "Про затвердження Правил складання актів (стаття 129 Статуту)".

При прийманні вантажів експедитор повинен перевірити відповідність кількості і якості ТМЦ супровідним документам. При наявності пошкоджень контейнерів, відсутності або заміни пломб та в інших випадках від залізної дороги вимагають скласти комерційний акт. Порядок приймання ТМЦ по кількості та якості регулюється інструкціями та відповідним розділом статуту залізних доріг.

Доставлені на підприємство ТМЦ експедитор або інша особа здає на склад. Завідуючий складом, приймаючи вантаж, на супровідному документі робить запис такого змісту «Поіменовані в рахунку - фактурі цінності відповідають кількості та якості, вказаній в ньому, і прийняті мною» Там же він ставить дату і свій підпис. На підприємстві для вказаної мети можна використовувати спеціально підготовлений штамп.

На прийнятті цінності завідуючий складом може скласти прибутковий ордер (форма № М-4). В таких випадках він прикладається до матеріального звіту, а супровідні документи на ТМЦ здаються в бухгалтерію окремо.

При виявленні невідповідності фактичної кількості, якості, комплектності даним супровідних документів приймання цінностей припиняється і викликається представник постачальника. При його неявці цінності приймає комісія, до складу якої входить також представник незацікавленої організації.

Комісія складає акт про приймання матеріалів (форма № М-7), який підписує також завідуючий складом, підтверджуючи факт приймання цінностей. Акт складають у двох примірниках, один з яких є підставою для оприбуткування цінностей, а другий використовується для оформлення претензій постачальнику. Аналогічно здійснюється приймання цінностей в тих випадках, коли відсутні супровідні документи (невідфактурована поставка).

Надходження з виробництва готової продукції оформляють накладною-вимогою, рапортами про виробіток продукції за зміну, маршрутними листками, відомостями.

В сільському господарстві вихід продукції від урожаю оформляють реєстрами, путівками на вивіз продукції з поля, щоденниками. Молоко оприбутковують по журналу обліку надою молока, приплід тварин – по актах на оприбуткування приплоду.

Оприбуткування запасів як внесок до статутного капіталу здійснюють за прибутковими ордерами, актами про приймання матеріалів, товарно-транспортними накладними. Аналогічно оформляють обмін запасів на інші подібні і неподібні запаси, а також отримані безоплатно цінності. Надходження запасів від фізичних осіб, не зареєстрованих суб'єктами підприємницької діяльності, торговельні підприємства та заклади громадського харчування оформляють закупівельним актом.

Відпуск сировини, матеріалів, палива у виробництво здійснюють на підставі відповідних видаткових документів дотримуючись діючих лімітів. Всі документи на відпуск матеріалів із складу повинні бути підписані керівником підприємства і головним бухгалтером.

Разовий відпуск ТМЦ для використання або переміщення всередині господарства здійснюють по накладних (форма М-11). Накладна, як правило, виписується в двох екземплярах, один з яких передається на склад, а другий залишається в одержувача цінностей.

При систематичному відпуску матеріалів замість разових накладних використовують нагромаджувальні документи - лімітно-забірну картку на одержання матеріальних цінностей (форма М-8). Вона виписується на строк в межах місяця. В ній зазначається ліміт, в межах якого можуть бути відпущені матеріали.

Карточка складається в двох екземплярах, один з яких знаходиться в одержувача і являється документом для оприбуткування цінностей, а другий залишається у завідуючого складом. При видачі цінностей він робить запис в обох екземплярах. Завідуючий складом і одержувач взаємно в них підписуються про видачу і одержання цінностей. Після використання ліміту, або після закінчення строку дії карточки, видача цінностей не проводиться.

Затверджено чотири типові форми лімітно-забірних карток (форми № М-8, № М-9, № М-28, № М-28а). Форма № М-8 використовується для здійснення багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів протягом місяця. По формі № М-9 можна відпускати лімітовані матеріали чотири рази на відповідний об'єкт обліку, вказуючи дати відпуску і залишок ліміту після кожної видачі.

Форма № М-28 використовується для відпуску матеріалів на конкретний будівельний об'єкт і ведеться протягом усього періоду його будівництва. Вона знаходиться у виконавця робіт. Одночасно ведеться щомісячна форма № М-28а, яка знаходиться на складі. При видачі матеріалів комірник підписується у формі № М-28. Одержувач підписується у формі № М-28а. В кінці місяця виконавець робіт заповнює графу 14 форми № М-28 про залишок матеріалів на об'єкті на кінець місяця. Вираховується фактична витрата матеріалів на об'єкт. Після перевірки записів у формі № М-28 бухгалтерія при незакінченому об'єкті будівництва повертає її виконавцю робіт для продовження використання.

На підставі накладних та лімітно-забірних карток відбувається відпуск цінностей із складу в бригади, цехи та інші внутрішньогосподарські виробничі підрозділи, тобто здійснюється переміщення матеріалів від однієї особи до іншої. Списання цінностей на виробництво оформляють актами на списання сировини, матеріалів, насіння, добрив, виробничого і господарського інвентаря тощо.

Насіння на посів списують по актах на витрату насіння і садивного матеріалу, добрива – по актах про використання мінеральних, органічних і бактеріологічних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів, корми – по відомостях витрачання кормів.

Відпуск матеріальних цінностей покупцям здійснюють по товарно-транспортних накладних (форма № 1-ТН) або накладних на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма № М-20), які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців.

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей виписується продавцем тільки на паперових носіях (табл. 7.1). Підписують її керівник підприємства-відправника, головний бухгалтер, особа, що відпустила цінності, і та, що їх прийняла. Накладна завіряється печаткою підприємства – відправника.

Таблиця 7.1

Накладна № 110 від 15 грудня 2007р.

Відпущено ТОВ “Дніпро”
 Одержано ВАТ “Агротехсервіс”
 Через Сидоренко Іван Миколайович

Підстава Договір № 76 від 10.12.2007 р.

№ з/п	Найменування товару, матеріалу, тари, артикул	Одиниця виміру	Кількість	Ціна	Сума
1	Бензин А-76	л	2500	3,00	7500,00
2	Бензин А-95	л	1800	4,00	7200,00
3	Дизельне паливо	л	1400	3,00	4200,00
	Разом без ПДВ				18900,00
	ПДВ 20 %				3780,00
	Разом з ПДВ				22680,00

Двадцять дві тисячі шістсот вісімдесят грн 00 коп, в т.ч. ПДВ
 3780,00 грн

Керівник: Гриб В.М.
О.В.

Гол.бухгалтер: Дерева

Видав: Сидоренко І.М.

Одержав: Іванов Л.К.

Виписують накладну у трьох примірниках:

- перший примірник передається підприємству, яке одержує ТМЦ і є підставою для їх оприбуткування;
- другий примірник залишається на складі постачальника і є підставою для їх списання;
- третій примірник – передається пропускному пункту для контролю за вивезенням ТМЦ за межі підприємства, а потім передається у бухгалтерію підприємства–постачальника.

Накладна (форма № М-20) не виписується у випадку коли цінності відпускаються за товарно-транспортною накладною (форма № 1-ТН).

В малих підприємствах можливе виписування накладної в двох примірниках. Перший примірник накладної передається одержувачу цінностей, а другий залишається у постачальника.

Вибуття товарів проданих за готівку відображають у товарному звіті матеріально відповідальної особи.

7.3. Облік матеріалів на складах

Складські приміщення пристосовуються для зберігання цінностей певного виду. Так, склад для зберігання запасних частин обладнують стелажми, полками, шафами. Деталі розмішують в окремих гніздах, в них запасні частини розкладають по кожній назві. Їх доцільно розмішувати в складі по видах та марках машин, на які відводять окремі стелажі. Нижні полки потрібно займати більш важкими деталями, легкі розмішувати на верхніх стелажках. Це допоможе прискорити приймання та відпуск матеріалів.

Кожному з них присвоюють постійний номер, який потім зазначається на документах при оформленні операцій з руху запасів по даному складу. Щоб прискорити пошук певних деталей, на кожному з них виписують матеріальний ярлик (форма № М-16), який прикріплюють до місця зберігання. В ярлику вказують назву деталі, її преїскурантний номер, марку машини, для якої вона призначена, одиницю виміру, норму запасу. Ярлик служить паспортом для матеріальних цінностей. Заповнює його завідуючий складом.

Приймання, відпуск і зберігання матеріальних цінностей, а також облік їх на складах здійснюють комірники та інші матеріально відповідальні особи. З ними потрібно скласти договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність аналогічно як і з касиром.

Перелік посад і робіт, за якими укладаються договори про повну матеріальну відповідальність, затверджений спільною Постановою Державного комітету Ради Міністрів СРСР з праці та соціальних питань і

Секретаріату ВЦРПС від 27 грудня 1977 р. № 447/24. Згаданою постановою затверджено також типову форму договору про повну матеріальну відповідальність працівника.

Письмові угоди про повну матеріальну відповідальність за нестачу матеріальних цінностей, прийнятих під відповідальність робітника для зберігання та інших цілей, повинні складатися з працівниками, які займають такі посади або виконують роботи:

завідуючі касами, кладовими, камерами схову, складами та їх заступники; старші контролери-касири, старші контролери і контролери, старші касири і касири, а також інші працівники, що виконують обов'язки касирів;

завідуючі підприємствами громадського харчування і їх заступники, завідуючі виробництвом, начальники цехів (дільниць) і їх заступники, старші адміністратори та адміністратори залів підприємств громадського харчування завідуючі заготівельними пунктами, сепараторними відділеннями; завідуючі господарством і коменданти будівель, що здійснюють зберігання матеріальних цінностей;

агенти по постачанню, експедитори по перевезенню вантажів, інкасатори; роботи по прийманню від населення всіх видів платежів і виплати грошей не через касу;

роботи по прийманню для зберігання, обробці, зберіганню, відпуску матеріальних цінностей на складах, базах, автозаправочних станціях, холодильниках, харчоблоках, сховищах, заготівельних пунктах, товарних і товароперевалочних дільницях, камерах схову, кладових і гардеробах, по видачі (прийманню) матеріальних цінностей особам, які знаходяться в лікувально-профілактичних і санаторно-курортних закладах, пансіонатах, кемпінгах, будинках відпочинку, готелях, гуртожитках, кімнатах відпочинку на транспорті, дитячих закладах, спортивно-оздоровчих і туристичних організаціях, піонерських таборах, а також пасажирам всіх видів транспорту;

роботи по прийманню від населення предметів культурно-побутового призначення та інших матеріальних цінностей на зберігання, в ремонт і для

виконання інших операцій, які пов'язані з виготовленням, відновленням або поліпшенням якості цих предметів, їх зберіганню та виконанню інших операцій з ними, по видачі на прокат населенню предметів культурно-побудового призначення;

роботи про продажі (відпуску) товарів (продукції), їх підготовці до продажі незалежно від форм торгівлі і профілю підприємства;

роботи по прийманню та обробці для доставки (супроводження) вантажу, багажу, поштових відправлень та інших матеріальних і грошових цінностей, їх доставці, видачі.

Договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність можна укладати з особами, які досягли 18 - річного віку. Договір укладається в двох примірниках, один з яких знаходиться у адміністрації підприємства, а другий - у працівника.

При спільному виконанні працівниками окремих видів робіт, пов'язаних із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей, коли не можливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника і укласти з ним договір про повну матеріальну відповідальність, може запроваджуватися колективна (бригадна) матеріальна відповідальність. Письмовий договір про таку відповідальність укладається між підприємством, установою, організацією і всіма членами колективу (бригади).

Наказом Міністерства праці України від 12 травня 1996 р. № 43 затверджено «Перелік робіт, при виконанні яких може запроваджуватися колективна (бригадна) матеріальна відповідальність» (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 11 червня 1996 р. за № 286/1311). Цей перелік включає роботи, які пов'язані з:

виконання касових операцій;

прийманням від населення усіх видів платежів та виплати грошей не через касу;

приймання на зберігання, обробкою, зберіганням, видачею матеріальних цінностей на складах, базах (нафтобазах), автозаправних станціях, автогосподарствах, холодильниках, харчоблоках, сховищах, на заготівельних (приймальних) пунктах, товарних і товарно-перевалочних дільницях, у камерах схову, коморах і роздягальнях, з екіпіровкою пасажирських суден, вагонів і літаків;

приймання від населення предметів-побутового призначення та інших матеріальних цінностей на схов, у ремонт і для виконання інших операцій, пов'язаних із виготовленням, відновленням або поліпшенням якості цих предметів (цінностей), іншим сховом та виконанням інших операцій з ними, з видачами напрокат населенню предметів культурно-побутового призначення;

продажем (видачею) товарів (продукції), їх підготовкою до продажу незалежно від форм торгівлі та профілю підприємства (організації);

прийманням та обробкою для доставки (супроводження) вантажу, багажу, поштових відправлень та інших матеріальних та грошових цінностей, їхньою доставкою (супроводженням), видачею (здачею);

виготовленням (складанням) монтажем, регулюванням) та ремонтом машин, механізмів, електронної техніки та радіоапаратури, електромеханічних і радіотехнічних приладів, систем, а також виготовленням їх деталей та запасних частин;

роботи, що виконуються майстернями побутового обслуговування, ательє тощо;

закупівлею, продажем, обміном, перевезенням, доставкою, пересиланням, зберіганням, сортуванням, пакуванням, обробкою або використанням у процесі виробництва дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, ювелірних, побутових і промислових виробів та матеріалів, виготовлених з використанням дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, відходів та брухту, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінні каміння синтетичного корунду та виробів з нього, а також валютних операцій;

приймання у цехах, зберіганням, обробкою та передачею на виробництво скляної тари;

виготовленням, зберіганням, транспортуванням, відбиранням, рахуванням, упакуванням та видачею грошових знаків, цінних паперів, їх напівфабрикатів, а також усіх видів бланків цінних паперів, документів суворого обліку, знаків поштової оплати та матеріалів, які використовуються при їх виготовленні;

виготовленням та зберіганням усіх видів квитків, талонів, абонементів (включаючи абонементи та талони на видачу їжі підприємствам громадського харчування) та інших знаків призначених для розрахунків населення за послуги;

виращуванням, годівлею, утриманням і розведенням сільськогосподарських тварин;

виробництвом сільськогосподарської продукції та її переробкою;

переробкою сировини, виготовленням або комплектуванням готових виробів.

Договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність можна укладати з особами, які досягли 18 - річного віку. Договір укладається в двох примірниках, один з яких знаходиться у адміністрації підприємства, а другий - у працівника.

При спільному виконанні працівниками окремих видів робіт, пов'язаних із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей, коли не можливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника і укласти з ним договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність, може запроваджуватися колективна (бригадна) матеріальна відповідальність. Письмовий договір про таку відповідальність укладається між підприємством, установою, організацією і всіма членами колективу (бригади).

Облік матеріальних цінностей на складах ведуть у кількісному виразі по назвах, марках, сортах і розмірах. Обліковують матеріали завідуючі складами

на картках складського обліку матеріалів (форма № М-12). При великій номенклатурі запасів за згодою матеріально-відповідальної особи і під її контролем ведення карток складського обліку може здійснюватися обліковцями.

Видають картки матеріально-відповідальним особам під розписку в реєстрі, де вказуються їх кількість та номери. Контроль за видачею і використанням карток веде бухгалтерія господарства.

На кожний номенклатурний номер, код матеріалу відкривається окрема картка. В її заголовку вказують назву, сорт, профіль, розмір матеріалу, одиницю виміру, ціну, місце знаходження - номер стелажа і місце по підготовленій системі адресації матеріалів.

Картки зберігають в картотеках по групах цінностей. Одну групу від іншої відділяють перегородками з картону або фанери, на яких, надписують назву групи. В середині кожної групи картки розміщують в порядку послідовності кодів (номерів) матеріалів.

На складах з невеликою номенклатурою матеріальних цінностей замість карток можна вести книгу складського обліку (форма № 40). Рахунки в ній відкривають на кожну назву продуктів і матеріалів, виділяючи для цього кілька сторінок з таким розрахунком, щоб хватило місця для записів протягом року. Якщо відведеного числа сторінок виявилось недостатньо, записи здійснюють на інших вільних сторінках. Облік ведуть в розрізі груп цінностей. Послідовність відкриття рахунків в цій книзі повинна бути узгоджена з регістрами, які ведуться у бухгалтерії господарства. Листи в книзі нумерують, а їх кількість засвідчується підписом головного бухгалтера, який робиться в кінці книги. На першій сторінці приводиться перелік всіх рахунків, які відкриті в книзі. В ній записують решту цінностей на початок року на підставі книги за попередній рік звірених з даними інвентаризаційних описів.

На підставі оформлених в установленому порядку первинних прибуткових і видаткових документів завідуючий складом повинен в той же

день зробити записи в картки (книгу) складського обліку про надходження та видачу матеріалів, вивести залишки на кінець дня.

Запис із лімітно-забірних карток даних про відпуск матеріалів можна здійснювати також по мірі закриття карток, але не пізніше першого числа наступного за звітним місяця. При такому порядку записів лімітні картки потрібно зберігати разом із відповідними картками (книгами) складського обліку.

Працівники бухгалтерії підприємства повинні систематично, але не рідше одного разу на десять днів, здійснювати безпосередньо на складах перевірку своєчасності і правильності оформлення первинних документів по складських операціях, а також запису у картки (книгу) складського обліку. Перевірку записів операцій і виведення залишків завідуючим складом працівник бухгалтерії підтверджує своїм підписом у відповідному рядку картки. Одночасно з такою перевіркою працівник бухгалтерії приймає від завідуючого складом первинні документи. Підставою для приймання - здачі документів є підпис працівника бухгалтерії в картках складського обліку.

Контроль за правильністю веденням документації і складського обліку зі сторони облікових працівників можна здійснювати не безпосередньо на складі, а в бухгалтерії. В такому випадку первинні документи в установлені строки, повинні здаватися в бухгалтерію при реєстрі приймання-здачі документів (форма № М-13). В ньому по кожній групі або номенклатурному номері вказують кількість і номери документів, що здаються.

Реєстр краще складати окремо по прибуткових і видаткових документах. Реєстр готують у двох примірниках, один з яких з документами передають бухгалтеру, а другий (без документів) з підписом бухгалтера повертається завідуючому складом і є підставою про здачу документів.

Прийняті документи бухгалтер перевіряє і здає оператору для обробки на персональному комп'ютері, на якому складають звіт про рух матеріальних цінностей (матеріальний звіт). Він повертається на склад для перевірки

повноти і правильності включення всіх документів, підпису його і передачі у бухгалтерію.

Персональний комп'ютер може бути безпосередньо на складі. Тоді тут же здійснюється обробка інформації з первинних документів автоматизовано, тобто створюється автоматизоване робоче місце (АРМ).

При ручному способі обробки первинних документів завідуючий складом не рідше одного разу на місяць (згідно графіку документообігу у кінці кожного місяця) складає і подає в бухгалтерію звіт про рух матеріальних цінностей. Підставою для його складання є первинні документи та записи в картках (книзі) складського обліку.

Звіт готують у двох екземплярах, із яких один разом з первинними прибутковими та видатковими документами передається в бухгалтерію підприємства, а другий (без документів) з підписом бухгалтера про прийняття повертається завідуючому складом і служить підтвердженням здачі звіту.

На кожен групу матеріальних цінностей, які обліковуються на окремих синтетичних рахунках, складають окремий звіт. В ньому вказують залишок цінностей на початок місяця, їх надходження, вибуття і залишок на кінець місяця. Надходження і вибуття групують по джерелах надходження і каналах витрачання так, щоб можна було прямо на звіті проставити кореспонденцію рахунків при контировці документу. Це спрощує перевірку даних звіту і подальшу роботу з обліку матеріальних цінностей.

Працівники бухгалтерії зобов'язані періодично проводити на складах контрольні вибіркові перевірки залишків цінностей, особливо, дефіцитних і дорогих, для порівняння їх із даними обліку, здійснювати інструктаж матеріально-відповідальних осіб про порядок ведення кількісного обліку, складання матеріальних звітів, оформлення документів на право одержання та видачу матеріалів.

Про наслідки контрольних вибіркового перевірок перевіряючий повинен зробити запис в журналі, який ведеться для цієї мети, і доповісти про виявлені

порушення головному бухгалтеру і керівнику підприємства для прийняття рішень.

7.4. Оцінка матеріальних запасів

Порядок оцінки матеріальних запасів визначено П(С)БО 9 “Запаси”. Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ст.40) встановлено, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

П(С)БО 9 передбачає, що запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) на вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Транспортно-заготівельні витрати (далі - ТЗВ) включаються до собівартості придбаних конкретних запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку. Сума ТЗВ, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума ТЗВ, яка відноситься до

запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток ТЗВ можна визначити двома способами: 1) діленням суми залишків ТЗВ на початок звітнього місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць; 2) діленням суми залишків ТЗВ на початок звітнього місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишку запасів на кінець місяця і запасів, що вибули за звітний місяць;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Використовуючи перший спосіб середній відсоток ТЗВ можна визначити таким чином:

$$\begin{array}{l}
 \boxed{\text{Середній відсоток ТЗВ}} \\
 \times
 \end{array}
 = \frac{\boxed{\text{Залишок ТЗВ на початок місяця}} \cdot \boxed{\text{Сума ТЗВ за місяць}}}{\boxed{\text{Залишок запасів на на початок місяця}} \cdot \boxed{\text{Вартість запасів, що надійшли за місяць}}}$$

$$\boxed{\text{Сума ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули}} = \frac{\boxed{\text{Середній відсоток ТЗВ}} \cdot \boxed{\text{Вартість запасів, що вибули}}}{100}$$

Приклад. Підприємство “Зоря” обліковує ТЗВ по заготівлі сировини на окремому аналітичному рахунку. Є такі дані про рух сировини за березень 2007 р. (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Наявність та рух сировини

Наявність та рух сировини	Вартість сировини без ТЗВ, грн	ТЗВ*, грн	Разом, грн
Залишок на 1.03	4000	350	4350
Надійшло за березень	6000	650	6650
Разом надійшло із залишком на початок місяця	10000	1000	11000
Списано на основне виробництво	7000	700	7700
Залишок на 1.04	3000	300	3300
Разом вибуло із залишком на кінець місяця	10000	1000	11000

*ТЗВ – транспортно-заготівельні витрати

Розрахунок проведено так:

$$\text{Середній відсоток ТЗВ} = \left(\frac{350+650}{4000+6000} \right) \times 100 = 10 \%$$

$$\text{Сума ТЗВ, яка відноситься до витраченої сировини} = \frac{7000}{100} \times 10 = 700.$$

Отже, потрібно списати сировини на суму 7700 грн (7000 + 700 = 7700) у витрати виробництва: дебет рахунку 23 “Виробництво” і кредит рахунку 20 “Виробничі запаси”.

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва.

За чистою вартістю реалізації відображаються запаси при переоцінці, тобто якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Чиста вартість реалізації запасів - очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Справедлива вартість – сума за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленим та незалежними сторонами.

Надходження запасів від засновників в рахунок їх внеску до статутного капіталу відображається так: дебет рахунків 20 “Виробничі запаси”, 28 “Товари”, кредит рахунку 46 “Неоплачений капітал”.

Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість. Одержані безоплатно цінності оприбутковують таким записом: дебет рахунків 20, 28, кредит субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов’язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Підприємству важливо правильно вибрати метод оцінки вибуття запасів, бо він має вплив на розмір прибутку. Обраний метод фіксується

в наказі про облікову політику, яка може змінюватися при уточненні статуту та коли це передбачено П(С)БО.

Відповідно до принципу "обачність" підприємства повинні застосовувати методи оцінки, які б запобігали заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

П(С)БО 9 "Запаси" передбачає, що при відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів. На одному підприємстві можливе використання кількох методів одночасно.

Застосування методів оцінки запасів розглянемо на прикладах.

Вихідні дані прикладу показано в таблиці 7.3. Вибуття матеріалів буде оцінене за різними методами, тому в умові не наведені ціни вибуття .

Таблиця 7.3

Записи за місяць щодо наявності та руху бензину А-76

Наявність та рух цінностей	Кількість, л	Ціна, грн	Сума, грн
Залишок на 01.05	80	4,20	336,00
Надійшло 15.05	100	4,10	410,00
Вибуло 20.05	60	x	X
Надійшло 24.05	40	4,25	170,00
Вибуло 26.05	30	x	X
Залишок на 01.06	130	x	x

Запаси, які відпускають, та послуги, що виконують, для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюють за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці (*Specific identification of their individual costs*). Цей метод використовують при незначній номенклатурі матеріалів на підприємстві. Облік їх та відпуск здійснюють по конкретних видах або партіях.

Оцінку за середньозваженою собівартістю (*Weighted average cost*) проводять щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів (табл. 7.4).

Таблиця 7.4

Звіт про рух матеріальних цінностей по субрахунку 203 “Паливо”
аналітичному рахунку бензин А-76 за травень 200_ р. (метод
середньозваженої собівартості)

Дата	Показник	Кількість, л	Ціна за одиницю, грн	Всього, грн
	Залишок на 01.05	80	4,20	336,00
	Надійшло			
15.05	Накладна № 5	100	4,10	410,00
24.05	Накладна № 12	40	4,25	170,00
	Разом надійшло	140	X	580,00
	Вибуло			
20.05	Накладна № 4	60	4,16	249,60
26.05	Накладна № 5	30	4,16	124,80
	Разом вибуло	90	4,16	374,40
	Залишок на 01.06	130	4,16	541,60

Середньозважена ціна становить 4,16 грн за 1 л. Розрахунок зроблено так:

$$\frac{336,00 + 580,00}{80 + 140} = 4,16.$$

Оцінка запасів за методом ФІФО (від англ. *first in, first out* – перший надійшов, перший пішов) базується на припущенні, що запаси

використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка запасів за методом ЛІФО (від англ. *last in, first out* – останній надійшов, перший пішов) базується на припущенні, що запаси використовуються у послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство (зарахуванню у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Метод ЛІФО дозволяє штучно занижувати суму одержаного прибутку, тому цей метод в зарубіжній практиці має обмежене використання. В Україні використання цього методу в 2004 р. призупинене.

Потрібно враховувати, що матеріали необхідно списувати по тій ціні, по якій вони придбані і взяті на облік. Інакше будуть з'являтися випадки коли кількість цінностей уже списана, а сума по них на матеріальному рахунку ще залишиться. Або навпаки – кількість залишилася, а сума списана. Такі випадки свідчать про недотримання принципів і правил ведення бухгалтерського обліку.

Оцінка за нормативними затратами (*Standard cost*) полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Цей метод передбачає оцінювання запасів, що вибувають, за нормативними цінами, які потім коригуються до фактичних цін.

Якщо при коригуванні нормативні ціни вищі за фактичні, то бухгалтер методом “червоне сторно” віднімає по дебету і кредиту відповідних рахунків

необхідну суму. Якщо нормативні ціни дорівнюють фактичним (це ідеальний варіант, який зустрічається рідко), то ніяких додаткових записів не проводять. Коли ж нормативні ціни нижчі за фактичні, то бухгалтер додатковим проведенням записує різницю в дебет і кредит відповідних рахунків.

За нормативними цінами оцінюють також готову продукцію, яка виготовляється. Фактична собівартість продукції, яка виробляється протягом звітного періоду не відома. Її можна визначити в кінці періоду, коли стане відомою загальна сума витрат на виробництво всієї продукції.

Таким чином, бухгалтер в обліку відображає готову продукцію за плановою собівартістю протягом періоду, а потім в кінці періоду порівнює її з фактичною собівартістю і до її рівня коригує планову собівартість.

Оцінку запасів за нормативними затратами доцільно проводити шляхом обліку запасів за обліковими (фіксованими) цінами з урахуванням відхилень від цих цін. Суть цього методу полягає в тому, що на підприємстві ведеться облік запасів за фіксованими цінами і на окремому субрахунку відображаються відхилення від цих цін. Наприклад, вартість бензину А-76 на підприємстві обліковується за фіксованою ціною 4,00 грн, хоча його придбавали за різними цінами – 4,25, 4,20, 3,95 грн і т.д. Відхилення від облікових цін обліковуються окремо на відповідному рахунку.

Відхилення від облікових цін щодо надходження цінностей враховують шляхом оцінки матеріалів за постійними цінами і зіставлення одержаних сум з даними рахунків постачальників.

Одержані відхилення списують у розрізі каналів руху матеріалів за відсотком, який складається в конкретних умовах.

Ціна запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка відхилень і облікової вартості запасів, що вибули. Середній відсоток відхилень визначається діленням суми відхилень на початок періоду і суми відхилень по цінностях що надійшли за звітний період на суму вартості цінностей за обліковими цінами, які були на початок періоду і суми вартості цінностей за обліковими цінами, що надійшли за звітний період.

Середній відсоток відхилень знаходять за формулою:

$$П = \frac{ВП + ВН}{ЦП + ЦН} \cdot 100,$$

де П – відсоток відхилень; ВП - сума відхилень на початок періоду; ВН - сума відхилень по цінностях, що надійшли за звітний період; ЦП - вартість цінностей за обліковими цінами, які були на початок періоду; ЦН - вартість за обліковими цінами тих цінностей, що надійшли.

Отже, запаси, що вибувають, будуть списані за оцінкою в облікових цінах і на них відносять відхилення за встановленим відсотком.

Оцінка за цінами продажу (*Retail method*) заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки на товари. Цей метод застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів дорівнює різниці між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток собівартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки можна визначити двома способами:

1) діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів;

2) діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на

кінець звітнього місяця та продажної (роздрібної) вартості товарів, що вибули у звітному місяці.

П(С)БО 9 “Запаси” визначає оцінку запасів на дату балансу, а саме:

- запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

- запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

- чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

7.5. Синтетичний та аналітичний облік матеріальних запасів

Для синтетичного обліку товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) призначені рахунки класу 2 “Запаси”. Це активні рахунки, по дебету яких відображають залишок та надходження запасів, а по кредиту їх вибуття. Призначення кожного рахунку розглянемо детальніше.

Рахунок 20 “Виробничі запаси” має дев’ять субрахунків, з назви яких видно що на них відображається.

Субрахунок 201 “Сировина й матеріали” – обліковують сировину та основні матеріали, які призначені для виготовлення продукції, господарських потреб, додаткового обладнання вагонів, барж, суден тощо. Заготовлену сільськогосподарську продукцію для наступної переробки також обліковують на цьому субрахунку.

Субрахунок 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” – напівфабрикати, конструкції та вироби, придбані для комплектування продукції, що випускається.

Субрахунок 203 “Паливо” – нафтопродукти (бензин, дизельне паливо, мастильні матеріали тощо), тверде паливо (вугілля, торф, дрова), газ,

призначені для експлуатації транспортних засобів, технологічних потреб виробництва, вироблення енергії, опалення будівель тощо.

Субрахунок 204 “Тара й тарні матеріали” – тара із дерева, картону, металу, пластмаси, мішки, тарні матеріали і деталі, призначені для виготовлення та ремонту тари (деталі для зборки ящиків, бочкова клепка, залізо обручне, фольга та інші). Інвентарну тару обліковують в складі основних засобів.

Субрахунок 205 “Будівельні матеріали” – будівельні матеріали, які використовуються на виконання будівельних і монтажних робіт, виготовлення будівельних конструкцій і деталей, оздоблювальні роботи, силікатні матеріали (цегла, цемент, камінь, пісок та інші), лісові матеріали (ліс круглий, дошки, фанера, дерев’яно-стругальні або волокнисті плити та інші), будівельний метал (залізо листове, бляха, цинк листовий, сталь та інші), металовироби (цвяхи, гайки, болти та інші), електротехнічні матеріали (провід, патрони, лампи, запобіжники, ізолятори та інші), вироби хімічної промисловості (азбест, кислоти, фарба, оліфа, руберойд, толь та інші) та інші матеріали. Обладнання, яке не потребує монтажу (транспортні засоби, сільськогосподарські машини, вільно розміщені верстати, будівельні механізми, виробничий інвентар, вимірювальні прилади тощо) на цьому субрахунку не обліковують.

Субрахунок 206 “Матеріали, передані в переробку” – сировина, продукція і матеріали, які передані для переробки на сторону з наступним включенням в собівартість одержаних з них виробів. Передані в переробку матеріали списують в дебет субрахунку 206 з кредиту відповідних матеріальних рахунків. Витрати по переробці (оплата виконаних робіт, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування та інші) відносять в дебет рахунку 23 “Виробництво”. На нього списують вартість переробленої сировини: дебет рахунку 23 і кредит субрахунку 206. Одержану продукцію з

переробки оприбутковують з кредиту рахунку 23 в дебет рахунку 26 "Готова продукція".

Субрахунок 207 "Запасні частини" – куплені та виготовлені в своєму господарстві запасні частини, деталі, вузли, агрегати, призначені для ремонтів і технічних доглядів тракторів, комбайнів, автомобілів, сільськогосподарської та іншої техніки. На цьому ж субрахунку обліковують гуму (автомобільні та інші шини) у запасі та обороті. Облік ведуть за номерами. При заміні вартість нових шин списують на витрати. Зняті шини придатні для відновлення оприбутковують в дебет субрахунку 207, а непридатні для відновлення – в дебет субрахунку 209. Шини, що були в експлуатації і підлягають відновленню, обліковують окремо від нових. Автомобільні шини, які знаходяться на колесах автомобілів, включені в їх ціну і обліковуються в складі основних засобів.

Акумулятори обліковують за видами і марками.

На субрахунку 207 обліковують також обмінний фонд повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів і агрегатів. Обмінний фонд, як правило, мають ремонтні підприємства.

Субрахунок 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" – мінеральні добрива, біопрепарати, медикаменти і хімікати, які використовуються для боротьби з шкідниками сільськогосподарських культур та хворобами тварин.

Біопрепарати, медикаменти і хімікати обліковують в бухгалтерії в грошовому виразі. Кількісний їх облік ведуть працівники ветеринарної служби в окремій книзі. Проведення профілактичних прищеплень реєструють в журналі (форма № 2-вет.). Списують біопрепарати і медикаменти по актах, які складають на підставі записів у амбулаторному журналі. Дефіцитні лікарські засоби, а також ліки, які містять отруйні і сильнодіючі засоби, повинні списуватися індивідуально по рецепту. Порядок обліку медикаментів і біопрепаратів визначено спеціальною

інструкцією. Ветеринарний працівник щомісяця складає і подає в бухгалтерію звіт про рух біопрепаратів і медикаментів.

Субрахунок 209 “Інші матеріали” – матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів (металобрухт, утиль), зношені шини, бланки суворого обліку, відходи виробництва тощо.

Облік готової продукції відображається на рахунках 21 “Поточні біологічні активи”, 25 “Напівфабрикати”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”.

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

Рахунок 23 “Виробництво” призначений для обліку виробництва. По дебету даного рахунку відображають витрати на виробництво, а по кредиту – вихід продукції: дебет рахунків 21 “Поточні біологічні активи”, 25 “Напівфабрикати”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, кредит рахунку 23 – оприбутковано продукцію із виробництва.

Рахунок 24 “Брак у виробництві” використовується для обліку браку у виробництві, яким є продукція, напівфабрикати, деталі, роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам.

Брак поділяється на внутрішній та зовнішній. Внутрішній це такий брак, який виявлений у процесі виробництва. Зовнішній – це такий брак, який виявлений споживачем і пред’явлений для відшкодування збитків.

Фактична собівартість виявленого браку списується з виробництва: дебет рахунку 24 “Брак у виробництві”, кредит рахунку 23 “Виробництво”. Витрати, пов’язані з ліквідацією (виправленням) браку відносять у дебет рахунку 24. По кредиту рахунку 24 відображаються суми, що списуються на витрати виробництва, як втрати від браку (в

дебет рахунку 23), оприбуткування відходів через брак, відшкодування браку винними особами:

а) суми відшкодування браку віднесені на винних осіб: дебет субрахунку 375 “Розрахунки за відшкодування завданих збитків”, кредит рахунку 24 “Брак у виробництві”;

б) оприбуткування бракованої продукції за цінами можливої реалізації: дебет рахунку 209 “Інші матеріали”, кредит рахунку 24.

Рахунок 25 “Напівфабрикати” використовується для обліку напівфабрикатів власного виробництва. Придбані напівфабрикати обліковуються на субрахунку 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” рахунку 20 “Запаси”.

Напівфабрикати – це продукція, яка не пройшла всіх технологічних стадій виробництва і потребує доопрацювання.

За дебетом рахунку 25 відображають надходження напівфабрикатів з виробництва (з кредиту рахунку 23 “Виробництво”), по кредиту рахунку 25 показують списання напівфабрикатів у виробництво (дебет рахунку 23) або на реалізацію (дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”).

Уцінку напівфабрикатів списують в дебет субрахунку 946 “Втрати від знецінення запасів”, а нестачу – в дебет субрахунку 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” з кредиту рахунку 25.

Рахунок 26 “Готова продукція” призначений для обліку наявності та руху готової продукції підприємства. Оприбутковують готову продукцію з виробництва: дебет рахунку 26 і кредит рахунку 23 “Виробництво”. При списанні готової продукції запис роблять у кредит рахунку 26 і дебет різних рахунків: 90 “Собівартість реалізації”, 23 “Виробництво” та інші.

Рахунок 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” використовується для обліку наявності та руху сільськогосподарської продукції, яка призначена для продажу на сторону, невиробничого споживання, виробничих цілей (насіння, корми, саджанці), побічної продукції. Одержання сільськогосподарської продукції з виробництва

відображають по дебету рахунку 27 і кредиту рахунку 23.

Списання продукції показують по кредиту рахунку 27 і дебету рахунків 90, 23, 91, 92 та інших.

На рахунку 28 “Товари” обліковують матеріальні цінності, що надійшли на підприємство з метою продажу. Надходження товарів відображають по дебету, а їх вибуття – по кредиту рахунку 28.

Рахунок 28 має шість субрахунків:

281 “Товари на складі” – товари, що знаходяться на складах, базах, в овочесховищах, морозильниках тощо;

282 “Товари в торгівлі” – товари, що знаходяться на підприємствах роздрібної торгівлі (в магазинах, лотках, кіосках, буфетах підприємств громадського харчування тощо);

283 “Товари на комісії” – товари, передані на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до оплати його вартості;

284 “Тара під товарами” – облік наявності та руху тари під товарами та порожньої тари, як купованої, так і власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб і обліковується на рахунках 11 “Інші необоротні матеріальні активи” або 20 “Виробничі запаси”;

285 “Торгова націнка” – торгові націнки на товари;

289 “Транспортно-заготівельні витрати”.

Операції на рахунку 28 відображають так:

надходження товарів від постачальника (за купівельною вартістю) – дебет субрахунку 281 і кредит субрахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”;

витрати із заготівлі товарів (навантаження доставка, розвантаження) - дебет субрахунку 289 і кредит субрахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”;

проведено торгіву націнку на товари – дебет субрахунку 281 і кредит субрахунку 285;

передано товари із складу в торгівлю – дебет субрахунку 282 і кредит субрахунку 281;

передано товари із складу на комісію – дебет субрахунку 283 і кредит субрахунку 281;

списано собівартість реалізованих товарів – дебет рахунку 90 і кредит субрахунків 281 або 282;

списано торгіву націнку, яка відноситься на реалізовані товари – дебет субрахунку 285 і кредит субрахунків 281 або 282.

Кореспонденція рахунків по обліку матеріальних запасів наведена в таблиці 7.5.

Таблиця 7.5

Кореспонденція рахунків по обліку товарно-матеріальних цінностей (рахунки 20 “Виробничі запаси”, 21 “Поточні біологічні активи”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 25 “Напівфабрикати”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 28 “Товари”)

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Одержано товарно-матеріальні цінності (ТМЦ) від постачальників та інших підприємств і організацій	20, 21, 22, 28	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 68 “Розрахунки за іншими операціями”
Витрати по доставці ТМЦ	20, 21, 22, 289 “Транспортно-заготівельні витрати”	63,65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 68
Куплені ТМЦ за готівку через підзвітних осіб	20, 21, 22, 28	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
Безоплатно отримані ТМЦ	20, 21, 22, 28	718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів”
Одержано від власного виробництва готову основну і побічну продукцію	21, 22, 26, 27	23 “Виробництво”
Одержано запаси від учасника (засновника)	21, 22, 26, 27	46 “Неоплачений капітал”

Продовження таблиці 7.5

1	2	3
Виявлені при інвентаризації і оприбутковані лишки ТМЦ	20, 21, 22, 26, 281 “Товари на складі”	719 “Інші доходи від операційної діяльності”
Передано ТМЦ від однієї матеріально відповідальної особи до іншої (внутрішньогосподарське переміщення)	20, 21, 22, 26, 27, 28	20, 21, 22, 26, 27, 28
Дооцінка ТМЦ	20, 21, 22, 26, 27, 28	423 “Дооцінка активів”
Уцінка ТМЦ	946 “Втрати від знецінення запасів”	20, 21, 22, 26, 27, 28
Списано ТМЦ (без використання рахунків класу 8) на:		
а) виробництво	23	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28
б) загальновиробничі потреби	91 “Загально-виробничі витрати”	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28
в) адміністративні потреби	92 “Адміністративні витрати”	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28
г) капітальне будівництво	151 “Капітальне будівництво”	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28
д) реалізацію	90 “Собівартість реалізації”, 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28
Списано нестачі ТМЦ	947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28
Списано ТМЦ, які загинули або зіпсовані внаслідок надзвичайних подій	99 “Надзвичайні витрати”	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28
Безоплатно передані запаси	949 “Інші витрати операційної	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28

	діяльності”	
--	-------------	--

*Операції з податку на додану вартість, які відображаються у зв'язку з рухом матеріалів, у таблиці не наведено.

Аналітичний облік матеріальних запасів ведуть за їх видами по кількості і сумі. Приймаючи звіт про рух матеріальних цінностей, бухгалтер здійснює ретельну перевірку правильності його складання.

Перевірка правильності відображення записів матеріалів на початок місяця здійснюється шляхом зіставлення з даними попереднього звіту або сальдової відомості.

В звіті особливо чітко потрібно перевірити прибуткову частину, звертаючи увагу чи всі первинні документи подані і чи всі цінності з них записані у звіті. При цьому використовують журнал реєстрації довіреностей, в якому зафіксовані видані довіреності на одержання цінностей і є інформація про їх використання.

Прибуткову частину звіту також звіряють з документами по обліку виходу продукції із власного виробництва.

Видаткову частину звіту перевіряють відповідно доданих первинних документів. Слід пам'ятати, що тут матеріально відповідальна особа має прямий інтерес, а тому буде старатися додати всі видаткові документи. Адже якщо видаток не підтверджено документом, то це пряма втрата відповідальної особи.

Перевіривши правильність вступних залишків матеріалів, прибуткову і видаткову частини звіту, простим арифметичним підрахунком контролюють визначені кінцеві залишки.

Облік наявності цінностей ведуть у сальдових відомостях. Записи в них здійснюють із звітів про рух матеріальних цінностей після їх перевірки. Якщо в звіті відсутні дані про наявність певного виду цінностей, тобто протягом звітного періоду не було їх руху, а тому вони не відображені в звіті з метою зменшення його обсягу, то в сальдовій відомості записують той залишок, який

був на початок минулого місяця. Для цього використовують графу залишків у сальдовій відомості за попередній місяць.

При використанні комп'ютерів інформацію з первинних документів вводять в комп'ютер і одержують в автоматизованому режимі оборотні відомості по обліку руху матеріалів, які і є аналітичним обліком. На комп'ютері також одержують сальдові відомості.

Дані синтетичного і аналітичного обліку запасів відображаються в журналах № 5 і 5А, а в сільськогосподарських підприємствах в журналі-ордері № 10.1 с.г.

7.6. Облік поточних біологічних активів

П(С)БО 30 “Біологічні активи” містить такі визначення термінів:

- біологічний актив - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

- біологічні перетворення - процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

- витрати на місці продажу - витрати, пов'язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції.

- група біологічних активів - сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин.

- довгострокові біологічні активи - усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

- додаткові біологічні активи - біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

- поточні біологічні активи - біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи,

приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

- сільськогосподарська продукція - актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

- сільськогосподарська діяльність - процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

За галузевою ознакою є: біологічні активи рослинництва, біологічні активи тваринництва.

Прикладами біологічних активів і сільськогосподарської продукції є: у рослинництві – зерно, овочі, цукрові буряки, картопля та інші; у тваринництві – молоко, яйця, мед, приріст живої маси, приплід ті інші (табл. 7.6).

Від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, можуть бути отримані додаткові біологічні активи (у рослинництві – чубуки, саджанці; у тваринництві – приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо).

Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається у обліку у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом, якщо існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Об'єктом бухгалтерського обліку є окремий вид біологічних активів або їх група.

Сільськогосподарську продукцію оприбутковують із виробництва на підставі відповідних документів. Бухгалтер повинен чітко визначити обов'язки посадових осіб щодо оформлення документів з тим, щоб

забезпечити правильний облік виходу продукції по всіх виробничих підрозділах підприємства.

Таблиця 7.6

Приклади поточних біологічних активів і сільськогосподарської продукції

Активи	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи
Рослинництво		
Виноградники	виноград	чубуки
Сади	плоди	саджанці
Зернові культури	зерно, зернові відходи, солома	-
Картопля та овочеві культури	Картопля, овочі	-
Технічні культури	цукрові буряки, тютюнове листя, насіння соняшнику	-
Кормові культури	зелена маса, коренеплоди	-
Розсадники		саджанці
Тваринництво		
Основне стадо великої рогатої худоби	молоко, гній	приплід
Основне стадо свиней	гній	приплід
Основне стадо овець	молоко, каракульські смужки, вовна, гній	приплід
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	Приріст живої маси, гній	-
Риба (риборозведення)	товарна риба	матеріал для розведення риби

Доросла птиця	яйця, пташиний послід	-
Сім'ї бджіл	мед, віск, прополіс тощо	нові рої

Первинний облік виходу зерна від урожаю можна здійснювати за реєстрами або путівками відправки зерна та іншої продукції з поля.

Зерно, одержане від урожаю, потребує додаткового сортування, підсушки, очищення. Цей процес оформляють актом на сортування і сушіння продукції рослинництва (форма № 82). В акті вказують вагу зерна відпущеного для сушіння, вагу одержаного якісного зерна, зерновідходів, розмір усушки і невикористовуваних відходів. Якість одержаного зерна визначають за допомогою лабораторного аналізу. Акт підписують особи, які виконували роботи по сушінню і сортуванню зерна, завідуючий током, вагар, затверджує керівник господарства.

Розмір усушки зерна визначають за формулою:

$$Y = Z - \frac{100\% - B_d}{100\% - B_n} \times Z, \text{ де}$$

Y - усушка зерна;

Z - вага зерна переданого на сушіння;

B_d - процент вологості зерна до сушіння;

B_n - процент вологості зерна після сушіння.

Наприклад, відпущено для сушіння 10000 кг зерна вологістю 19 процентів, а від сушіння одержане зерно вологістю 17 процентів. За таких

умов усушка становитиме 241 кг ($10000 \text{ кг} - \frac{100\% - 19\%}{100\% - 17\%} \times 10000 \text{ кг} = 241 \text{ кг}$)

Отже, в результаті сушіння потрібно списати 241 кг зерна, а залишиться 9759 кг зерна вологістю 17 процентів.

Під час переробки зерна на току невикористовувані відходи (мертва засміченість та усушка) списуються методом "червоне сторно": дебет рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" і кредит рахунку 23 "Виробництво".

Зерно, яке планують використати на насіння, зберігають і обліковують окремо. Під час засипки його на насіння складають акт. Витрачання насіння і посадкового матеріалу оформляють актом на витрату насіння і садивного матеріалу (форма № 119). Його складають після закінчення посіву на кожному полі і приймання робіт. Після підпису агрономом акт підлягає затвердженню керівником підприємства.

Первинним документом по обліку продукції овочівництва, садівництва і картоплі є щоденник надходження сільськогосподарської продукції (форма № 81).

Оприбуткування від урожаю кормів здійснюють за окремими документами. Корми можна згодувати тваринам шляхом випасу, тобто без попереднього збирання; у вигляді скошеної зеленої маси трав, гички і листків, одержаних при збиранні коренеплодів і овочів; заготовляти для наступного згодовування (сіно, солома, коренеплоди, силос, сінаж та інші).

Корми, згодовані тваринам без їх попереднього збирання (шляхом випасу), на складі не оприбутковують. Кількість згодованих таким способом кормів визначають розрахунковим шляхом за зоотехнічним або укисним методом.

Зоотехнічний метод полягає в тому, що визначають потребу кормів по нормах на виробництво продукції. Від цієї потреби віднімають фактичне витрачання кормів згідно первинних документів. Одержана різниця буде становити вихід кормів із пасовища.

Наприклад, на пасовищі випасувались корови. За цей період від них одержано 1000 ц молока. Потреба кормів для одержання одного кілограма молока становить 1,1 кормової одиниці. Отже, на одержане молоко потрібно використати 1100 ц кормових одиниць. Якщо протягом пасовищного періоду коровам згодували кормів в розмірі 700 ц кормових одиниць, то решту 400 кормових одиниць дало пасовище. Їх по коефіцієнту переводять у зелену масу і встановлюють таким способом скільки зеленої маси дало пасовище.

Укісний метод передбачає скошування трав на контрольних ділянках, які огорожені і на них не випасають тварини. Кількість кормів, одержаних на контрольних ділянках, перераховують на всю площу пасовища, і встановлюють загальний вихід кормів.

Для оприбуткування кормів, згодованих шляхом випасу, складають акт на оприбуткування пасовищних кормів (форма № 93) та акт на оприбуткування пасовищних кормів, врахованих за укісним методом (форма № 93а).

Результати приймання грубих і соковитих кормів комісія оформляє актом на приймання грубих і соковитих кормів (форма № 92). Акт складають у двох екземплярах.

Від тварин одержують молоко, вовну, яйця, мед та іншу продукцію. Продукцією тваринництва є також приплід, привіс і приріст.

Для оприбуткування молока складають журнал обліку надою молока (форма № 112).

Настриг вовни від овець оприбутковують по акту настригу і прийняття вовни (форма № 115).

Оприбуткування яєць, меду, риби проводять по щоденнику надходження сільськогосподарської продукції (форма № 81). На птицефабриках та в спеціалізованих птахівничих господарства використовують акт на сортування яєць у цеху інкубації (форма № 109), виробничий звіт про переробку птиці та вихід продукції (форма № 110), звіт по складу-холодильнику (форма № 111) та інші.

У складі молодняку тварин і тварин на відгодівлі постійно відбуваються зміни. Кількість тварин збільшується за рахунок одержання приплоду від власного маточного поголів'я, придбання на стороні, вибракування худоби з основного стада і постановки на відгодівлю. Зміни проходять також внаслідок переведення тварин з однієї вікової групи в іншу, переміщення з ферми на ферму, збільшення живої маси внаслідок її приросту, а також збільшення вартості тварин внаслідок витрат на їх утримання.

З підприємства вибувають тварини в порядку їх продажу. Значну частину молодняку використовують для формування власного основного стада. Частину тварин забивають на м'ясо, можуть бути випадки вимушеного забою і загибелі тварин через хвороби та з інших причин.

Бухгалтерський облік повинен відображати всі зазначені зміни в поголів'ї тварин на підставі відповідних документів.

Приплід телят, поросят, ягнят (крім каракульських), лошат, нових сімей бджіл оформляють «Актом на оприбуткування приплоду тварин» (форма № 95).

Забій, вимушену прирізку, падіж чи загибель від стихійного лиха тварин оформляють «Актом на вибуття худоби та птиці» (форма № 100). В акті повинні бути вказані причини та обставини вибуття тварин і птиці, а також можливе використання продукції.

Продаж тварин оформляють «Товарно-транспортними накладними на відправку - приймання тварин і птиці» (спеціалізована форма № 1-с.г., тварини).

За ведення обліку на фермі відповідає її завідуючий (бригадир) або інший керівник підрозділу. На підставі первинних документів по руху худоби на фермі ведуть «Книгу обліку руху тварин і птиці» (форма № 34). Записи в Книзі потрібно робити щодня, реєструючи дані окремих документів, та визначати кількість поголів'я на початок наступного дня. Ці дані переносять у «Відомість витрати кормів» (форма № 94), де на підставі затверджених раціонів контролюють щоденне витрачання кормів.

Звіт складає зоотехнік, або обліковець, підписує також завідуючий фермою чи бригадир і разом з первинними документами по надходженню та вибуттю тварин та птиці подають у бухгалтерію.

Біологічні активи, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання, зокрема:

ціна придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства;

суми ввізного мита;

витрати на транспортування;

інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісною вартістю біологічного активу, переведеного до складу довгострокових біологічних активів із складу поточних біологічних активів, є його справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого переводу.

Біологічні активи відображаються на дату проміжного та річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Визначення справедливої вартості додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

Поточні біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю.

Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Сільськогосподарська продукція після її первісного визнання та біологічні активи, які не використовуються у сільськогосподарській діяльності, відображаються у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Придбані сільськогосподарська продукція та матеріали сільськогосподарського призначення обліковуються окремо від сільськогосподарської продукції, одержаної від власного виробництва.

До поточних біологічних активів рослинництва відносяться сільськогосподарські культури, які використовуються у виробництві менше одного року або операційного циклу. Поточні біологічні активи тваринництва представлені тваринами на вирощуванні та відгодівлі.

Поточні біологічні активи включають такі групи:

- поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю;

- поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю;

- поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю.

Об'єктами обліку поточних біологічних активів рослинництва є сільськогосподарські рослини, або їх однорідні групи. Їх обліковують по рахунку 23 "Виробництво" у складі незавершеного виробництва в рослинництві.

Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, відображають на субрахунку 211 "Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю", з якого їх списують в дебет рахунку 23 "Виробництво" і показують у складі незавершеного виробництва по рослинництву.

Синтетичний облік молодняка тварин, тварин на відгодівлі, звірів, птиці, кролів і бджіл ведуть на рахунку 21 "Поточні біологічні активи". Це активний рахунок. По дебету його відображають наявність поголів'я, його надходження, а також дооцінку внаслідок оприбуткування приросту живої маси або виходячи з кількості і вартості кормоднів. По кредиту рахунку обліковують вибуття поголів'я. Переведення тварин з однієї вікової групи в іншу, а також з ферми на ферму відображають по дебету і кредиту цього рахунку (табл. 7.7).

Для обліку тварин по рахунку 21 передбачено два субрахунки:

212 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю";

213 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю".

На субрахунку 212 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю" ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

На субрахунку 213 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю" ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва.

До субрахунків 212 і 213 доцільно відкривати субрахунки другого порядку по видах тварин.

Таблиця 7.7

Кореспонденція рахунків по обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Оприбутковано приплід тварин від основного стада	21 «Поточні біологічні активи»	232 «Тваринництво»
Оприбутковано приріст живої маси	21 «Поточні	232 «Тварин-

тварин	біологічні активи»	ництво”
--------	--------------------	---------

Продовження таблиці 7.7

1	2	3
Дооцінка тварин по приросту, виходячи з кількості кормоднів та їх вартості	21 «Поточні біологічні активи»	232 “Тваринництво”
Вибраковано тварини із основного стада і поставлено на відгодівлю	21 "Поточні біологічні активи"	16 "Довгострокові біологічні активи"
Переведено тварин із однієї вікової групи в іншу, або з ферми на ферму (зміни відбуваються тільки на аналітичних рахунках до рахунку 21)	21 "Поточні біологічні активи"	21 "Поточні біологічні активи"
Оприбутковано тварин, які надійшли в результаті покупки від різних підприємств та організацій	21 "Поточні біологічні активи"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями"
Одержано тварини в порядку внесків для зарахування в статутний капітал	21 "Поточні біологічні активи"	40 "Статутний капітал", 46 "Неоплачений капітал"
Списано тварин на забій	233 "Промислові виробництва"	21 "Поточні біологічні активи"
Одержано продукти від забою тварин	26 "Готова продукція"	233 "Промислові виробництва"
Переведено тварин в основне стадо:		

Продовження таблиці 7.7

1	2	3
а) на списання вартості тварин	155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів"	21 "Поточні біологічні активи"
б) оприбуткування довгострокових біологічних активів	16 "Довгострокові біологічні активи"	155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів"
Списано тварин на реалізацію:		
а) списання собівартості тварин	90 "Собівартість реалізації"	21 "Поточні біологічні активи"
б) нарахування виручки від реалізації	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	70 "Доходи від реалізації"
Списано тварини внаслідок загибелі, нестачі, вимушеного забою	24 "Брак у виробництві"	21 "Поточні біологічні активи"
Вартість загинувших тварин віднесено за рахунок:		
а) підприємства	232 "Тваринництво"	24 "Брак у виробництві"
б) винних осіб	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"	24 "Брак у виробництві"
Одержано шкуру і м'ясо від загиблих тварин	26 "Готова продукція"	24 "Брак у виробництві"
Списано тварини внаслідок	99 "Надзвичайні	21 "Поточні

стихійного лиха	витрати"	біологічні активи"
-----------------	----------	--------------------

Облік по рахунку 21 "Поточні біологічні активи" ведуть у журналі-ордері № 9 с.-г та відомості. Запис у ньому здійснюють на підставі звітів про рух худоби і птиці. Облік ведуть в розрізі ферм по видах і статевововікових групах тварин. Якщо на підприємстві є декілька ферм, то наявність та рух поголів'я узагальнюють по всіх фермах. Дані відображають за місяць та наростаючим підсумком з початку року.

Рахунок 21 "Поточні біологічні активи" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуюваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо. По дебету рахунку 21 відображають надходження тварин з виробництва, від придбання та інше, а по кредиту – вибуття.

Рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" використовують для обліку наявності та руху сільськогосподарської продукції, яка призначена для продажу на сторону, невиробничого споживання, виробничих цілей (насіння, корми, саджанці), побічної продукції. Одержання сільськогосподарської продукції з виробництва відображають по дебету рахунку 27 і кредиту рахунку 23. Списання продукції показують по кредиту рахунку 27 і дебету рахунків 90, 23, 91, 92 та інших.

Сільськогосподарська продукція під час її відокремлення від біологічного активу включає: в рослинництві – зерно, плоди, ягоди, овочі, насіння, зелена маса, картопля, коренеплоди, сіно; у тваринництві – молоко, вовна, яйця, мед.

Сільськогосподарську продукцію оприбутковують так: дебет рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" і кредит рахунку 23 "Виробництво" на суму за справедливою вартістю. На суму доходу від

первісного визнання продукції (різниця між оцінкою продукції за справедливою вартістю витратами показують дохід: дебет рахунку 23 “Виробництво” і кредит субрахунку 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”. Якщо справедлива вартість отриманої продукції нижча від витрат на її виробництво, то різницю відносять на витрати: дебет субрахунку 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” і кредит рахунку 23 “Виробництво” (табл. 7.8).

Таблиця 7.8

Облік сільськогосподарської продукції

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Первісне визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”	23 “Виробництво”
Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	23 “Виробництво”	710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”
Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою	23 “Виробництво”

	вартістю”	
Продовження таблиці 7.8		
1	2	3
Списано собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”	27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 21 “Поточні біологічні активи”
Відображено дохід (виручку) від реалізації	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	701 “Дохід від реалізації готової продукції”
Списано сільськогосподарську продукцію для внутрігосподарського використання (насіння на посів сільськогосподарських культур, корми на годівлю тварин)	23 “Виробництво”	27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”

7.7. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

На рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” обліковують предмети, які використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він триває понад один рік. Визначення поняття “малоцінні” в стандартах немає. Підприємство самостійно визначає, які предмети в нього малоцінні і мають обліковуватися на рахунку 22.

Податковим законодавством встановлено, що до малоцінних предметів відносяться предмети вартістю до 1000 грн за одиницю.

Видані предмети зі складу в експлуатацію списують по кредиту рахунку 22 і відносять в дебет затратних та інших рахунків. Знос не

нараховують. По предметах, що передані в експлуатацію, ведуть позасистемний облік і контроль, порядок якого встановлюється на підприємстві.

Спецодяг можна обліковувати у складі малоцінних необоротних матеріальних активів на субрахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи” або у складі оборотних засобів на рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

На субрахунку 112 відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою.

На рахунку 22 обліковують предмети, які використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він триває понад один рік.

На який рахунок віднести той чи інший спецодяг визначається підприємством в обліковій політиці з врахуванням строків його служби та особливостей використання.

Якщо предмети обліковані на субрахунку 112, то при передачі в експлуатацію їх вартість погашається шляхом нарахування зносу в розмірі 50 або 100 відсотків від вартості предметів, а якщо облік їх ведеться на рахунку 22, то при видачі із складу в експлуатацію предмети списуються і облік їх уже ведеться позасистемно.

Порядок обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (далі - МШП) залежить від величини підприємства і його організаційної структури, а не від галузі виробництва. Міністерство статистики України наказом від 22 травня 1996 р. № 145 затвердило такі типові форми первинних документів з обліку МШП:

МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв);

МШ-2 «Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів»;

МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв);

МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»;

МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні»;

МШ-6 «Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;

МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;

МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Форма № МШ-1 використовується для обліку заміни запасу інструментів у виробничих підрозділах на тих підприємствах, на яких облік ведеться шляхом встановлення постійного обмінного фонду. Тут відмічають наявність, поповнення та вилучення інструментів по їх найменуваннях та номенклатурних номерах. Відомість ведуть у двох примірниках: один - в цеху, другий - на складі.

Форма № МШ - 2 призначена для обліку МШП, які видані із складу робітникам для тривалого користування. Заповнюють цю форму на кожного робітника, який одержує МШП із складу і розписується в ній. Тут же зазначаються дані про повернення предмета, за що розписується комірник, або про його списання з посиланням на конкретний документ (акт), вказуються строк служби та номер паспорта робітника. Цю ж форму використовують для обліку виданих МШП бригадирам, завідуючим виробничими підрозділами для наступної роздачі працівникам.

При видачі інструментів застосовують інструментальні картки - окрема картка на кожний інструмент.

Для обліку інструментів, які передаються в ремонт або заточування використовують форму № МШ - 3 . Вона ведеться в двох примірниках. Один з них залишається у комірника, на якому розписується виконавець робіт, а другий передається разом з інструментом виконавцю робіт. Після закінчення

ремонту комірник робить відмітку про повернення інструмента у своєму примірнику і розписується у примірнику виконавця робіт.

Форма № МШ - 4 призначена для оформлення поломки або втрати МШП з вини робітника. Акт складається у двох примірниках, один з яких залишається в цеху, а другий подається в бухгалтерію для утримання з робітника вартості поламаного, зіпсованого чи втраченого предмета. В акті робиться розрахунок суми утримання з винуватця, який також тут підписується. Акти на вибуття потім додаються до актів на списання (форма № МШ-5).

Форма № МШ-5 використовується для оформлення списання інструментів, що стали непридатними, та обміну їх на придатні при наявності на підприємстві обмінного фонду. В акті дається перелік матеріалів, що одержані від списання інструментів, з посиланням на документи про приймання зазначених матеріалів. Акт складає комісія. До нього додаються акти вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-4). На підставі даного акту бухгалтерія списує МШП.

Облік спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування, ведуть у особовій картці (форма № МШ-6). Картка відкривається на кожну особу. В ній зазначають затверджені норми видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, фактичну їх видачу та повернення. Підписують картку робітники, яким видається спецодяг, та в разі його повернення комірник. У випадку втрат взятих предметів, спецодягу, спецвзуття або запобіжних засобів в особовій картці в розділі «Повернено» робиться помітка з посиланням на складений акт вибуття за формою № МШ-4.

Черговий спецодяг, спецвзуття, та запобіжні засоби, які видаються робітникам і службовцям тільки на час виконання тих робіт, для яких вони передбачені, повинні знаходитися у коморах і видаватися під відповідальність майстрів та інших працівників. Такі предмети обліковують на окремих картках з поміткою «Чергова».

У відомості за формою № МШ-7 обліковують спецодяг, спецвзуття та запобіжні засоби, які видані робітникам у індивідуальне користування, а також приймаються від них на прання, дезінфекцію, ремонт та літнє зберігання. Ця форма заповнюється в двох примірниках, один з яких залишається в комірника цеху, відділення, а другий передається до бухгалтерії.

По акту за формою № МШ-8 списують морально застарілі, зношені і непридатні для подальшого використання інструменти, спецодяг, спецвзуття, запобіжні засоби та інші МШП. Акт складає комісія, використовуючи разові акти вибуття (форма № МШ-4).

Відходи, одержані від ліквідації МШП, оприбутковують по накладних, про що робиться помітка в акті. Всі акти на вибуття МШП затверджує керівник підприємства.

Відпуск із складу МШП для господарських потреб оформляють лімітно-забірними картками на одержання матеріальних цінностей (форма № М-8) або разовими накладними (форма № М-11).

На складах матеріально відповідальні особи ведуть кількісний облік наявності і руху МШП в книгах складського обліку або в картках. На кожний вид МШП використовується окремий лист книги або картка.

Первинні документи із складу здаються в бухгалтерію разом із звітом про рух матеріальних цінностей.

МШП обліковуються за їх первісною вартістю, що складається з витрат на придбання (без ПДВ), спорудження або виготовлення. Якщо підприємство не платник ПДВ або не використовує МШП у виробничій діяльності, то їх оцінюють разом з ПДВ.

В бухгалтерському обліку МШП відображаються в журналі № 5 і 5А, а в сільськогосподарських підприємствах в журналі-ордері № 10.1 с.г.

Згідно пункту 23 П(С)БО 9 “Запаси” вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними

особами протягом строку їх фактичного використання. Отже, МШП при використанні, як і всі інші запаси, відносяться у витрати.

Якщо підприємство вирішить по МШП нараховувати амортизацію, то їх потрібно обліковувати як малоцінні необоротні матеріальні активи на субрахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи” рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

На субрахунку 112 відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, наприклад, спеціальні інструменти і спеціальні пристосування. Вартість їх погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів. Тут обліковуються також інші предмети, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (далі - МНМА).

Згідно П(С)БО 7 “Основні засоби” амортизація інших необоротних матеріальних активів (рахунок 11) нараховується за прямолінійним або виробничим методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів (субрахунок 112) може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Знос МНМА обліковують на субрахунку 132 “Знос інших необоротних матеріальних активів) рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Це регулюючий, контрарний, пасивний рахунок. Він призначений для регулювання оцінки початкової вартості МНМА, які обліковуються на субрахунку 112.

Нарахування зносу МНМА відображають по кредиту сурахунку 132 і по дебету рахунків, на яких обліковують відповідні витрати (рахунки 23, 91, 92, 93, 94, 97, 99).

По дебету субрахунку 13 здійснюється списання предметів, які прийшли в непридатність, із субрахунку 112. Одержані від ліквідації матеріали оприбутковують в дебет субрахунку 209 “Інші матеріали” з кредита субрахунку 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

7.8. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей

Записи в бухгалтерському обліку здійснюються на підставі документів. Але на підприємстві відбуваються також процеси, які документально не оформлені. Це природні втрати матеріальних цінностей (усушка, утруска, випаровування, розливання, розпилювання), їх порча, крадіжки. Можуть мати місце невиявлені помилки в бухгалтерських записах. Все це обумовлює можливість невідповідності між даними бухгалтерського обліку і фактичної наявності цінностей. Для виявлення і ліквідації такої невідповідності проводиться інвентаризація.

Інвентаризація – це перевірка в натурі наявності та стану матеріальних цінностей та вкладень підприємства, розрахунків і зобов’язань і звірка фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку.

Основні причини, які не дають можливості гарантувати точну відповідність фактичної наявності майна і зобов’язань підприємства даним бухгалтерського обліку такі:

а) вплив природних факторів, які не можна виявити та задокументувати в момент їх виникнення – природні втрати внаслідок зміни температури, вологості псування;

б) порушення діючих правил приймання, зберігання та відпуску цінностей (крадіжка, обважування, прорахунки, пересортиця, відсутність вимірювальних приладів, їх похибки тощо);

в) недоліки у підборі матеріально відповідальних осіб, які через низьку кваліфікацію не можуть забезпечити належного обліку і зберігання матеріальних цінностей;

г) неточності в обліку контрагентів (постачальники, покупці), що обумовлює розбіжності та суперечки по стану заборгованості.

Проведення інвентаризації регулюють такі нормативні акти:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV;

2. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69;

3. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 жовтня 1998 р. № 90 (призначена для підприємств, які утримуються за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів);

4. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116;

5. Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 1993 р. № 158.

Інвентаризації класифікують за певними ознаками. За обсягом інвентаризації є повні і часткові. Повна інвентаризація охоплює всі засоби, кошти і розрахунки підприємства, проводиться одночасно у всіх матеріально відповідальних осіб. Часткова інвентаризація охоплює один вид засобів або проводиться в окремої відповідальної особи. Повна інвентаризація є громіздким заходом, а тому вона відбувається тільки за форс-мажорних обставин та перед складанням річної фінансової звітності.

За способом проведення перевірки можуть бути суцільні (перевіряється фактична наявність всіх без винятку цінностей) та вибіркові або несучільні

(перевіряється фактична наявність окремих видів цінностей, здебільшого дефіцитних або надто коштовних).

Залежно від організації контролю інвентаризації є плановими та позаплановими. Планові інвентаризації передбачені планом (графіком) контрольно-ревізійної роботи і здійснюються у запланований термін. Позапланові інвентаризації проводяться у неплановому порядку, що пов'язано, як правило, із непередбаченими обставинами – стихійне лихо, крадіжка, вимоги судово-слідчих органів тощо. З метою перевірки об'єктивності дій членів комісії попередньої інвентаризації можуть проводитися контрольні інвентаризації.

За часом виконання розрізняють періодичні (місячні, квартальні, піврічні) та річні інвентаризації.

Відповідальність за проведення інвентаризації несе керівник підприємства. Їх кількість, дати проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, визначаються підприємством самостійно, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Відповідно з “Порядком подання фінансової звітності” (затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419) проведення інвентаризації є обов'язковим:

а) при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

б) перед складанням річної фінансової звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводиться не раніш 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів може проводитися один раз у три роки, а бібліотечних фондів - один раз у п'ять років;

в) при зміні матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передавання справ);

г) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);

д) за приписом судово-слідчих органів;

е) у разі техногенних аварій, пожеж чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);

є) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів в межах одного органу, до сфери управління якого входять ці підприємства;

ж) у разі ліквідації підприємства;

з) при колективній (бригадній) матеріальній відповідності проведення інвентаризації обов'язкове у разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів, а також за вимогою хоча б одного члена колективу (бригади).

У випадках, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, інвентаризації підлягають також майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству та облік яких ведеться на позабалансових рахунках.

Об'єктами інвентаризації є майно та зобов'язання. Майно включає необоротні (основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість) та оборотні (виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, векселі одержані, короткострокова дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти) активи. Зобов'язання поділяються на поточні і довгострокові (кредити банків, заборгованість постачальниками, підрядниками, перед працівниками, бюджетом, позабюджетними фондами тощо).

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах розпорядчим документом їх керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, які очолюються керівником підприємства або його заступником.

В наказі про інвентаризацію вказуються строки її початку та закінчення. До початку проведення інвентаризації в присутності комісії матеріально відповідальна особа складає звіт про рух матеріальних цінностей і разом з документами здає його в бухгалтерію; дає комісії розписку, в якій зазначає, що всі прибуткові і видаткові документи здані до бухгалтерії і всі матеріальні цінності, довірені їй, знаходяться в приміщенні складу або в інших місцях (вказується де).

Наявність цінностей при інвентаризації встановлюється шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру у порядку їх розміщення у даному приміщенні. Цінності, що зберігаються у непошкодженій упаковці, інвентаризують шляхом підрахунку кількості упаковок, з частковою вибірковою перевіркою їх вмісту.

Інвентаризація повинна проводитися в присутності матеріально відповідальних осіб. Результати інвентаризації комісія відображає в описах, які разом з актом або протоколом передають керівнику підприємства для затвердження і наступного відображення в бухгалтерському обліку.

В описи заноситься найменування і кількість цінностей, а при необхідності дається характеристика їх стану. На кожній сторінці в кінці опису підраховують підсумки шляхом додавання в натуральних вимірниках (штуки, кілограми, метри тощо), записують їх словами і підписуються члени інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальна особа.

Для оформлення наслідків інвентаризації застосовуються типові форми документів. Вони можуть бути заповнені від руки або засобами обчислювальної техніки. У цих документах помарок і підчисток не допускається. Помилки виправляють шляхом закреслення неправильних записів і написання зверху правильних. Виправлення повинні бути підтвержені підписами членів комісії та матеріально-відповідальної особи.

Результати інвентаризації з пропозиціями про врегулювання інвентаризаційних різниць відображаються в протоколі комісії та акті.

Для визначення результатів інвентаризації складають порівняльні відомості. В них включають цінності, по яких встановлені відхилення від даних обліку (табл. 7.9).

По лишках, нестачах і псуванню цінностей інвентаризаційна комісія повинна мати письмові пояснення відповідних працівників.

При регулюванні інвентаризаційних різниць взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущено тільки щодо товарно-матеріальних цінностей однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той же період, що перевіряється, та у однієї і тієї ж особи, яка перевіряється.

В нашому прикладі у матеріально відповідальній особі одночасно виявлено нестачі на суму 2500 грн і лишки на суму 2300 грн. Лишки потрібно оприбуткувати, а нестачі списати за рахунок відповідальних осіб. Перекривати нестачі лишками в даному випадку не можна, бо це різні види цінностей.

Інвентаризаційні різниці регулюються в такому порядку:

1. Складаються порівняльні відомості;
2. Встановлюються причини відхилень фактичної наявності майна від даних обліку;
3. Регулюються різниці можливого пересортування;
4. Розраховується розмір природних втрат;
5. Виявлені лишки оприбутковуються: дебет рахунків 10, 11, 12, 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28, 30 (рахунки для обліку матеріальних цінностей і грошей), кредит субрахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності";

Таблиця 7.9

Порівняльна відомість результатів інвентаризації станом на 1 жовтня 2007 р.

Склад № 1, матеріально відповідальна особа – Жук Валерій Григорович

Назва цінностей	Одиниця виміру	Ціна, грн	Залишок на 01.10.2007 р.				Нестача		Лишок	
			По даних інвентаризації		По даних обліку		кількість	сума, грн	кількість	сума, грн
			кількість	сума, грн	кількість	сума, грн				
Дошки	куб. м	300	40	12000	35	10500			5	1500
Цемент	ц	200	20	4000	16	3200			4	800
Шифер	шт.	5	500	2500	600	3000	100	500		
Крейда	ц	100	60	6000	80	8000	20	2000		
Разом	х	х	х	24500	х	24700	х	2500	х	2300

6. Нестачі списуються: дебет субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», кредит рахунків 10, 11, 12, 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28, 30. Якщо відшкодування нестач здійснюються матеріально-відповідальною особою, то запис роблять у дебет субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і в кредит субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Товарно-матеріальні цінності та основні засоби, вартість яких відображена на позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації в порядку, що діє для цінностей, відображених на балансових рахунках відповідного класу Плану рахунків.

Кореспонденцію рахунків по відображенню результатів інвентаризації показано в таблиці 7.10.

Списання нестачі за рахунок природних втрат проводиться за наявності таких умов:

- а) наявність нестачі, виявленої в результаті інвентаризації;
- б) наявність норм природних втрат по конкретних видах цінностей.

Списання природних втрат здійснюється в межах виявлених нестач. Економія по природних втратах одних цінностей не може бути джерелом покриття нестачі інших цінностей.

Взаємне зарахування пересортування може бути проведене за таких умов:

- а) виявлені лишки та нестачі матеріальних цінностей одного найменування і тотожної кількості;
- б) нестача й лишки утворилися за період, що перевіряється та в однієї матеріально-відповідальної особи.

По закінченні інвентаризації мають бути складені такі документи: інвентаризаційний опис, порівняльна відомість (при наявності відхилень від даних обліку), розрахунок природних втрат (при потребі), розрахунок по зарахуванню пересортування (при потребі), пояснення матеріально-відповідальної особи за фактами нестач, лишків, псування,

пересортування тощо, розрахунок матеріальної шкоди (при наявності нестачі).

Таблиця 7.10

Відображення на рахунках результатів інвентаризації

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Оприбутковано виявлені лишки запасів	20 "Виробничі запаси", 21 "Поточні біологічні активи", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 28 "Товари"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"	1000
Списана сума уцінки запасів до чистої вартості їх реалізації	946 "Втрати від знецінення запасів"	20, 21, 22, 26, 27, 28	500
Списані запаси втрачені внаслідок надзвичайних подій (стихійне лихо, крадіжки тощо)	99 "Надзвичайні витрати"	20, 21, 22, 26, 27, 28	800
Отримані відходи від списання запасів, знищених внаслідок надзвичайних подій	209 "Інші матеріали"	75 "Надзвичайні доходи"	200

Продовження таблиці 7.10

1	2	3	4
Списана нестача запасів (якщо винна особа не встановлена, то виявлену суму нестачі відносять також в дебет позабалансового субрахунку 072)	947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	20 , 21 , 22 , 26, 27 , 28	1500
Сума, що підлягає відшкодуванню винними особами (списується з кредиту субрахунку 072 після встановлення винуватців)	375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”	719 “Інші доходи від операційної діяльності”	2400
Відображена сума ПДВ	719 “Інші доходи від операційної діяльності”	641 “Розрахунки за податками”	400
Отримано гроші в рахунок відшкодування втрат	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”	375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”	2400

Оцінку нестачі матеріальних цінностей роблять згідно «Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей», який затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116. Згідно названого порядку розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за їх балансовою вартістю (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50 відсотків від балансової вартості на момент встановлення такого факту, з урахуванням

індексів інфляції, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору, за формулою:

$$P_3 = \{(B_B - A) \times I_{\text{інф.}} + \text{ПДВ} + A_{\text{зб}}\} \times 2, \text{ де}$$

P_3 - розмір збитків;

B_B - балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей;

A – амортизаційні відрахування;

$I_{\text{інф.}}$ - загальний індекс інфляції;

ПДВ- розмір податку на додану вартість;

$A_{\text{зб}}$ - розмір акцизного збору.

У разі розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, що підлягають списанню на видатки у міру відпуску їх у виробництво або експлуатацію та обліковуються лише у кількісному виразі, розмір збитків визначається виходячи з ринкових цін на аналогічні матеріальні цінності, зменшених пропорційно фактичному зносу, але не нижче ніж на 50 відсотків ринкових цін.

Із стягнутих сум здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, а залишок коштів перераховується до державного бюджету України.

Дані про діючі ціни і розрахунки розміру шкоди, що підлягає покриттю, подаються судово-слідчим органам підприємствами, установами, організаціями-позивачами.

Протокол інвентаризаційної комісії повинен бути у 5-денний термін розглянутий і затверджений керівником підприємства або органом, який призначив інвентаризацію.

Результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року.

Питання для самоконтролю:

1. Економічний зміст і склад запасів.

2. Первинні документи по обліку надходження товарно-матеріальних цінностей.
3. Первинні документи по обліку вибуття товарно-матеріальних цінностей.
4. Як здійснюється контроль за використанням цінностей?
5. Як ведеться облік товарно-матеріальних цінностей на складах?
6. З ким і для чого заключається договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність?
7. Як складається звіт про рух матеріальних цінностей?
8. Як оцінюють запаси при їх надходженні?
9. Які методи оцінки запасів при їх вибутті?
10. Як обліковуються і списуються транспортно-заготівельні витрати?
11. На яких рахунках ведеться синтетичний облік запасів?
12. Як ведеться аналітичний облік запасів?
13. Первинний облік тварин.
14. Синтетичний облік поточних біологічних активів.
15. Аналітичний облік поточних біологічних активів.
16. Які предмети відносяться до малоцінних та швидкозношуваних?
17. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів.
18. Що таке інвентаризація?
19. Які є види інвентаризації?
20. Коли потрібно обов'язково проводити інвентаризацію?
21. Техніка проведення інвентаризації.
22. Оформлення результатів інвентаризації.
23. Відображення на бухгалтерських рахунках результатів інвентаризації.

ТЕМА 8. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

8.1. Визнання і склад витрат

Методологічні та методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства визначає П(С)БО 16 "Витрати".

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Принципи бухгалтерського обліку передбачають, що витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами і не включаються до звіту про фінансові результати:

а) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

б) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

в) погашення одержаних позик;

г) інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам витрат (внески до статутного капіталу, довгострокові і поточні фінансові інвестиції);

д) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (розподіл

прибутку між власниками (нарахування дивідендів), вилучення капіталу власниками);

е) вартість придбаної земельної ділянки.

Витрати і доходи підраховують за видами діяльності. Діяльність є звичайна і надзвичайна. Звичайна діяльність включає операційну і неопераційну. До неопераційної діяльності відноситься фінансова, інвестиційна та інша неопераційна. Операційна діяльність є основна та інша операційна (рис. 8.1).

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Надзвичайна подія – подія або діяльність, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу.

Інша операційна діяльність – операційна діяльність підприємства, яка не пов'язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Неопераційна діяльність – фінансова, інвестиційна і інша звичайна діяльність підприємства, яка не є операційною діяльністю.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства відповідно видів діяльності.

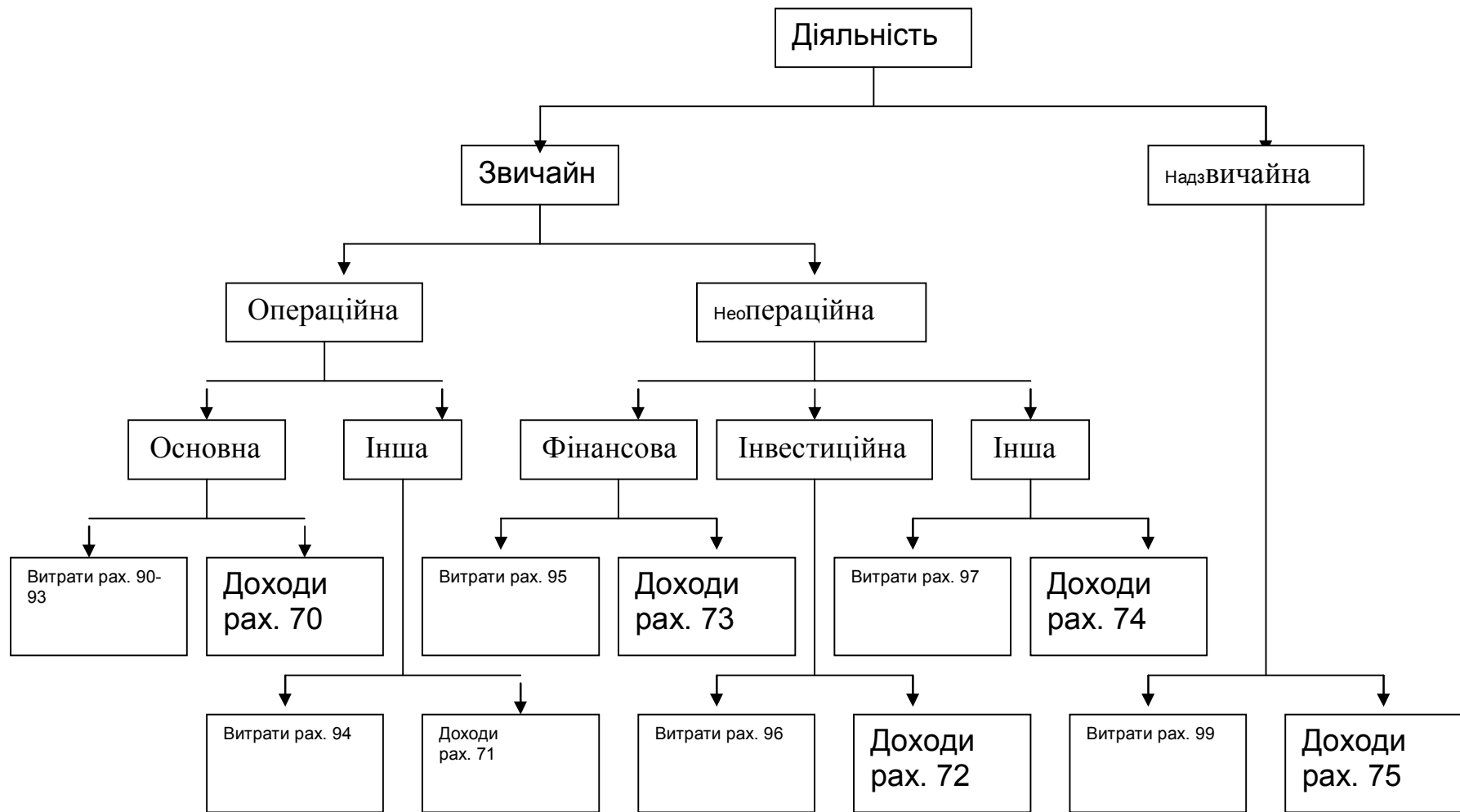


Рис. 8.1. Види діяльності та рахунки по обліку витрат і доходів

Інша неопераційна діяльність – операції які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною, фінансовою і інвестиційною діяльністю підприємства.

Витрати поділяють на такі групи: операційні витрати, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати, надзвичайні витрати. Операційні витрати ділять на дві групи: 1) витрати, які включаються у виробничу собівартість продукції; 2) витрати, які не включаються у виробничу собівартість продукції. Витрати першої групи включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати; а другої групи – адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Склад витрат показано на рисунку 8.2.

У звіті про фінансові результати операційні витрати відображають по таких елементах: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Узагальнення інформації з обліку витрат і виходу продукції відображається в журналах № 4, № 5 і № 5А. В сільськогосподарських підприємствах для обліку витрат і виходу продукції використовуються журнали-ордери № 10.1 с.-г., № 10.2 с.-г., № 10.3 с.-г. і № 15 с.-г.

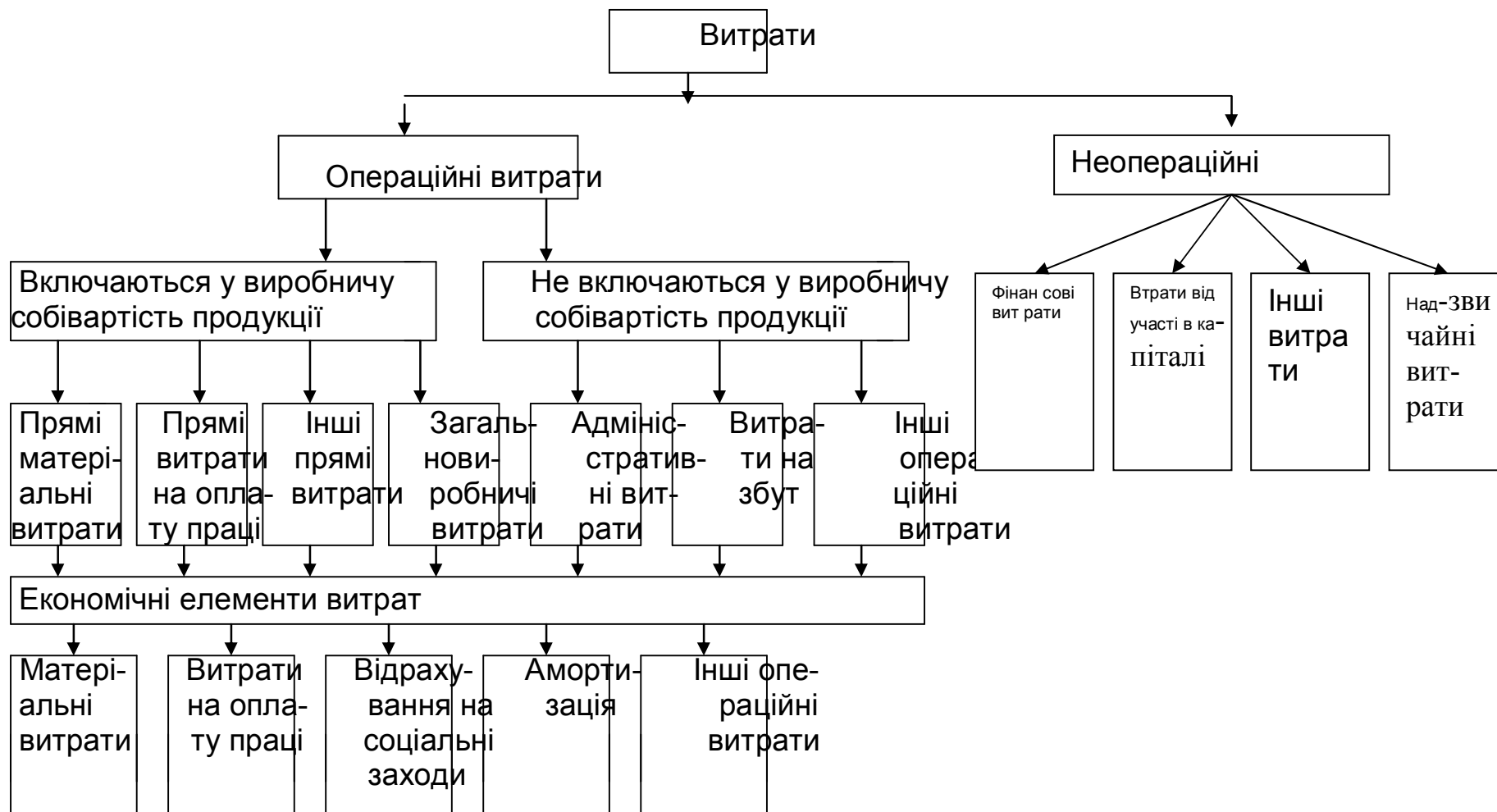


Рис. 8.2. Склад витрат

8.2. Класифікація витрат

Класифікація витрат – це групування витрат за певними ознаками, яких є різна кількість. Класифікація допомагає глибше зрозуміти суть витрат, вивчити порядок їх формування і мету використання.

Враховуючи зарубіжний досвід, виділимо три ознаки класифікації витрат:

- 1) для оцінки запасів та визначення фінансового результату;
- 2) для прийняття управлінських рішень;
- 3) для контролю і регулювання.

За першим напрямком виділяють витрати: невичерпані та вичерпані, на продукцію (виробництва) та періоду (діяльності), прямі та непрямі, виробничі і невиробничі, основні та накладні (рис. 8.3).

Фінансовий результат визначається як різниця між доходами і витратами звітного періоду. Якщо підприємство закупило сировину, мінеральні добрива, паливо та інші матеріали, то це означає, що здійснено лише переміщення активів із грошової форми у матеріальну. По мірі використання зазначених цінностей у процесі виробництва ці активи будуть включені у вартість створеного продукту. Отже, заплачені гроші - це невичерпані витрати, а вони стануть вичерпаними у майбутньому, коли фактично приймуть участь у процесі створення нового продукту.

Вичерпані витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу в звітному періоді.

Невичерпані витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у майбутніх періодах.

Витрати, що пов'язані з виробництвом продукції, включаються в її собівартість є витратами на продукцію. Витрати на зберігання і реалізацію продукції вважаються витратами періоду.

Витрати на продукцію в зарубіжній практиці поділяють на три види: основні матеріали, праця, виробничі накладні витрати.

Витратами на продукцію є витрати, які відносять до окремого продукту і утримують як актив в запасах до часу, коли товари будуть проданими. Витрати, які не пов'язані з конкретною продукцією, і в результаті розглядаються як витрати спожиті в періоді, називаються витратами періоду.



Рис. 8.3. Класифікація витрат для оцінки запасів та визначення фінансового результату

Згідно П(С)БО 16 “Витрати” за способом віднесення на собівартість продукції витрати поділяють на прямі і непрямі. Прямі витрати це такі, які безпосередньо відносяться на виробництво конкретної продукції. Вони

пов'язані з виконанням робіт по створенню виробів, вирощуванню сільськогосподарських культур, догляду за тваринами тощо. Більшість витрат на підприємстві є прямими: оплата праці, витрачання сировини, насіння, кормів, палива тощо. Ці витрати під час виникнення прямо відносять на відповідні об'єкти обліку. Непрямі витрати пов'язані з виробництвом декількох видів продукції. Тому їх обліковують окремо і відносять на конкретні об'єкти шляхом розподілу.

Залежно від виділення центрів відповідальності і організації обліку одні й ті ж витрати можуть бути прямими або непрямыми. Наприклад, витрати на оплату праці керівників підрозділів, сировину, амортизацію по відношенню до підрозділу є прямими, а по відношенню до видів вироблюваної продукції – непрямыми.

Витрати за сферою виникнення бувають виробничі і невиробничі.

Виробничі витрати – це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг). Невиробничі витрати – це витрати, які опосередковано відносяться до процесу виробництва і пов'язані з управлінням виробничим процесом і реалізації продукції (робіт, послуг). Виробничі витрати формують виробничу собівартість продукції і включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і загально виробничі витрати.

За відношенням до технологічного процесу витрати поділяють на основні і накладні.

Основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції.

Накладні витрати – це витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва.

За другим напрямком витрати поділяють на постійні і змінні, релевантні і не релевантні, дійсні (реальні) і можливі (уявні), маржинальні і середні (рис. 8.4).

За відношенням до об'єму виробництва витрати поділяють на постійні і змінні. Такий поділ характеризує поведінку витрат у відповідь на зміну рівня (обсягу) виробничої діяльності і широко використовується в зарубіжній практиці для обліку та аналізу витрат.



Рис. 8.4. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень

Змінні витрати – це такі, загальна сума яких змінюється прямо пропорційно обсягу виробництва. Наприклад, для посіву потрібно 2 ц зерна на 1 га. Якщо буде посіяно 10 га, то потрібно витратити 20 ц зерна ($2 \text{ ц} \times 10 \text{ га} = 20 \text{ ц}$), а якщо буде посіяно 50 га, то відповідно витрата зерна становитиме 100 ц. Змінні витрати зростають (зменшуються) автоматично із збільшенням (зменшенням) обсягу виробництва.

Постійні витрати – це такі, розмір яких не змінюється за певний період залежно від зміни обсягу виробництва. Наприклад, витрати на

утримання складу є постійними, бо вони не залежать від того, скільки матеріалів на ньому зберігається в даний час.

Якщо загальна сума постійних витрат не змінюється, то їх розмір на одиницю продукції зменшується при збільшенні обсягу виробництва і навпаки. Наприклад, на утримання складу витрати за місяць становлять 1000 грн, а в ньому зберігається 100 т цементу, то на одну тонну припадає витрат 10 грн ($1000 \text{ грн} : 100 = 10 \text{ грн}$). А якщо тут буде зберігатися 200 т цементу, то на одну тонну витрат на зберігання припадатиме 5 грн ($1000 \text{ грн} : 200 = 5 \text{ грн}$).

Постійні витрати залишаються незмінними при певних рівнях виробництва, а при його зміні ці витрати змінюються стрибкоподібно, а не пропорційно обсягу виробництва. В наведеному прикладі витрати на зберігання однієї тонни цементу становлять 5 грн за місяць при збереженні 200т. Але якщо нам потрібно зберігати 210 т цементу, а склад вміщує лише 200т, то для збереження додаткових 10 т потрібно мати новий склад, витрати на утримання якого складуть ще 1000 грн за місяць.

Таким чином, частину постійних витрат більш правильно називати "умовно-постійні", бо їх розмір залишається однаковим до певних умов, а потім змінюється стрибкоподібно.

Частина витрат являють собою суміш змінних і постійних. Їх називають частково-змінними витратами. Загальна їх сума змінюється залежно від обсягу виробництва, але не прямо пропорційно. Так, при збільшенні обсягу виробництва на 10 % частково змінні витрати можуть зрости на 8 %. Прикладом може бути плата за телефон, яка складається із постійної частини - абонентна плата за користування телефоном, і змінної частини - додаткова оплата за похвилинні розмови та міжміські переговори.

В ринкових умовах релевантність є однією з найбільш важливих характеристик управлінської інформації. Вона надає змогу вибрати серед двох варіантів кращий. Релевантними витратами є витрати, що можуть

бути змінені внаслідок прийняття рішення. Нерелевантні витрати не залежать від прийнятого рішення. Релевантні витрати є очікувані в майбутньому витрати, які будуть відрізнятися залежно від альтернативи вибраної в певних ситуаціях через різницю, яка виникає внаслідок рішення. Нерелевантні витрати будуть однакові для всіх альтернатив.

Наприклад. Витрати будуть релевантними при прийнятті рішення: купити автомобіль чи взяти його в оренду. Але в обох випадках витрати на паливо будуть однаковими, тобто не релевантними, не залежно від прийнятого рішення.

З метою оцінки різних альтернативних варіантів рішень потрібно враховувати не тільки дійсні (реальні), а й можливі (уявні) витрати (втрати). Дійсні витрати передбачають реальну сплату грошей або використання інших активів. Можливі (уявні) витрати показують втрачену вигоду, якщо вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення. Наприклад, підприємство вирішує альтернативу за вільні кошти придбати звичайні акції іншого підприємства чи покласти їх на депозит в банк. Дивіденди на акції залежать від результату діяльності підприємства-емітента акцій, а проценти по депозиту будуть фіксованими. В цьому випадку при обчисленні майбутніх доходів від вкладення грошей потрібно враховувати розмір втраченої вигоди, коли вибір одного варіанту виключає вибір іншого варіанту. Дійсні витрати обліковують в системі бухгалтерського обліку, а можливі (уявні) витрати - ні. Останні беруть до уваги при прийнятті прогнозних управлінських рішень.

Залежно від способу визначення собівартості продукції витрати поділяють на маржинальні і середні. Маржинальні витрати - це витрати на виробництво додаткової продукції. Середні витрати розраховуються як середньоарифметичне значення витрат, що відносяться до виробництва продукції. Наприклад, загальні витрати на виробництво одного стільця 100 грн, а на виробництво двох стільців 180 грн. Отже, маржинальні витрати на виробництво другого стільця дорівнюють 80 грн. Виникає питання:

чому собівартість двох стільців 180 грн, а не 200 грн? Відповідь на це питання появляється при поділі витрат на постійні і змінні. Через постійні витрати собівартість другого стільця становила 80 грн, а не 100 грн. Середні витрати на одержання одного стільця – 90 грн ($180 \text{ грн} : 2 = 90 \text{ грн}$), але кожний з них має різну собівартість. Для прийняття рішення менеджер використовує маржинальні і середні витрати. Поділ витрат на маржинальні і середні дозволить глибше обгрунтувати управлінські рішення щодо перспективи діяльності підприємства.

За третім напрямком витрати поділяють на контрольовані (регульовані) і неконтрольовані (нерегульовані), що є важливим для управлінської діяльності (рис. 8.5). Ця класифікація означає міру, до якої керівник може контролювати витрати і відповідати за них.

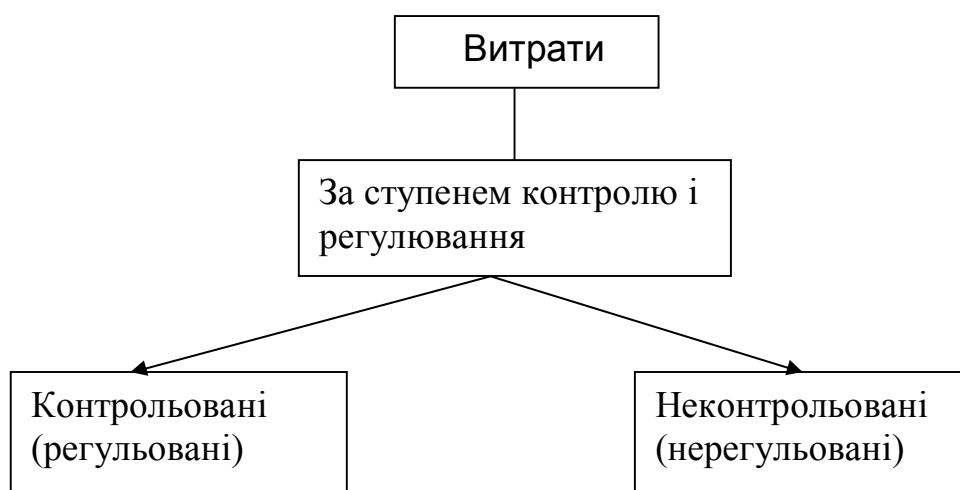


Рис. 8.5. Класифікація витрат для контролю і регулювання

Контрольовані витрати – це витрати, що знаходяться в межах контролю керівника, які він може регулювати і на які може впливати.

Неконтрольовані витрати – це витрати, що знаходяться поза межами контролю керівника, які він не може регулювати і на які не може впливати.

Витрати матеріалів, заробітної плати є контрольованими витратами, а амортизація, сплата податків і зборів, зміна рівня цін на матеріали і інші витрати, що пов’язані з інфляцією є неконтрольованими витратами.

Контрольованими витратами є витрати центрів відповідальності у

межах підприємства, на які такі центри можуть мати вплив і контролювати. Неконтрольованими є витрати, які здійснюються адміністрацією підприємства і на які центри відповідальності не можуть впливати і контролювати їх.

8.3. Облік витрат за економічними елементами

Елемент витрат – це сукупність економічно однорідних видів витрат. Відображення витрат за економічними елементами дозволяє відповісти на запитання, що саме витрачено. Витрати операційної діяльності групують за такими елементами:

- 1) матеріальні витрати;
- 2) витрати на оплату праці;
- 3) відрахування на соціальні заходи;
- 4) амортизація;
- 5) інші операційні витрати.

Не відносяться до елементів витрат такі операційні витрати:

- собівартість реалізованих товарів;
- собівартість реалізованої іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів і необоротних активів.

Собівартість реалізованої готової продукції і послуг включає відповідні елементи витрат, які були понесені підприємством на виробництво і відображені за дебетом рахунків 23 “Виробництво” і 91 “Загальновиробничі витрати”.

Облік витрат за економічними елементами дозволяє уникати подвійного підрахунку одних і тих же витрат. Охарактеризуємо склад елементів витрат.

До елемента "Матеріальні витрати" включається вартість витрачених у виробництві:

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;

- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

З витрат матеріальних цінностей виключаються зворотні відходи. До них не відноситься попутна (суміжна) продукція, що одержується одночасно з основною продукцією в єдиному технологічному процесі.

До елемента "Витрати на оплату праці" включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До елемента "Відрахування на соціальні заходи" включаються відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на інші соціальні заходи. На даний елемент відносяться всі нарахування до пенсійного фонду та інших соціальних фондів, які здійснюються на заробітну плату згідно чинного законодавства. Утримання із заробітної плати у пенсійний та інші соціальні фонди на даний елемент не відносяться, бо вони включені до елемента "Витрати на оплату праці"

До елемента "Амортизація" включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, яка відображена в бухгалтерському обліку.

До елемента "Інші операційні витрати" включаються витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування, витрати на проведення аудиту, рекламних заходів, витрати зі страхування ризиків, витрати на оприлюднення річного звіту, орендна плата тощо.

Для обліку витрат за економічними елементами призначені рахунки класу 8 "Витрати за елементами". На кожний елемент витрат є окремий

синтетичний рахунок: п'ять елементів і відповідно п'ять синтетичних рахунків (рахунки 80-84). За дебетом рахунків 80-84 нагромаджують відповідні елементи витрат, а за кредитом – списують їх за призначенням. Рахунки 80-84 транзитні, залишків по них немає. Обороти по рахунках 80-84 показують витрати за певними елементами.

На рахунку 80 “Матеріальні витрати” відображають суми визнаних витрат сировини, матеріалів, палива, запасних частин, мінеральних добрив та інших виробничих запасів, а також вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру. При здійсненні витрат проводять запис: дебет рахунку 80 і кредит рахунків 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 26 “Готова продукція”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” та інших. По кредиту рахунку 80 списують прямі витрати на виробництво в дебет рахунку 23 “Виробництво”, а також на рахунки 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

На рахунку 81 “Витрати на оплату праці” формується інформація про суми нарахованої оплати праці, що включаються до елемента “Витрати на оплату праці”. На суму нарахованої оплати праці роблять запис по дебету рахунку 81 і по кредиту рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”. Нараховану оплату праці відносять на відповідні об'єкти обліку: кредит рахунку 81 і дебет різних рахунків: 23 “Виробництво” 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” та інші. Інформацію про оплату праці накопичують за її видами.

На рахунку 82 узагальнюють інформацію про відрахування на соціальні заходи. При їх здійсненні дебетують рахунок 82 з кредиту рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” (відповідно субрахунки: 651 “За пенсійним забезпеченням”, 652 “За соціальним страхуванням”, 653 “За страхуванням на випадок безробіття”, 654 “За індивідуальним

страхуванням”, 655 “За страхуванням майна”, 656 “За страхуванням від нещасних випадків”). Запис за кредитом рахунку 82 аналогічний, як і за рахунком 81.

Рахунок 83 "Амортизація" призначений для узагальнення інформації про суми нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів. При нарахуванні амортизації – дебет рахунку 83 і кредит рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” (за відповідними субрахунками). Нараховану амортизацію списують на об’єкти обліку – кредит рахунку 83 і дебет різних рахунків (рахунки 23, 91, 92, 93 та інші) залежно від місця використання об’єктів основних засобів.

На рахунку 84 "Інші операційні витрати" обліковують операційні витрати, які не відображені на рахунках 80-83, а саме: витрати на відрядження, на послуги зв’язку, плата за розрахунково-касове обслуговування, знецінення запасів, фінансові санкції тощо.

Кореспонденція за рахунком 84 аналогічна як і за іншими рахунками класу 8 (рахунки 80-83).

Рахунок 85 "Інші затрати" використовують тільки тоді, коли не застосовують рахунки класу 9 “Витрати діяльності”.

Загальна схема записів на рахунках бухгалтерського обліку для відображення витрат за економічними елементами показана на рисунку 8.6.

Малі та інші підприємства можуть прийняти рішення не використовувати рахунки класу 8 (рахунки 80-84) про що записується в прийнятій обліковій політиці. В такому випадку інформацію про витрати за економічними елементами беруть з різних рахунків, а саме:

- матеріальні витрати – з рахунків 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 28 “Товари”;

- витрати на оплату праці – з рахунку 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”;

- відрахування на соціальні заходи – з рахунку 65 “Розрахунки за

страхуванням”;

- амортизація – з рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”;

- інші операційні витрати – з рахунків 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 68 “Розрахунки за іншими операціями”.

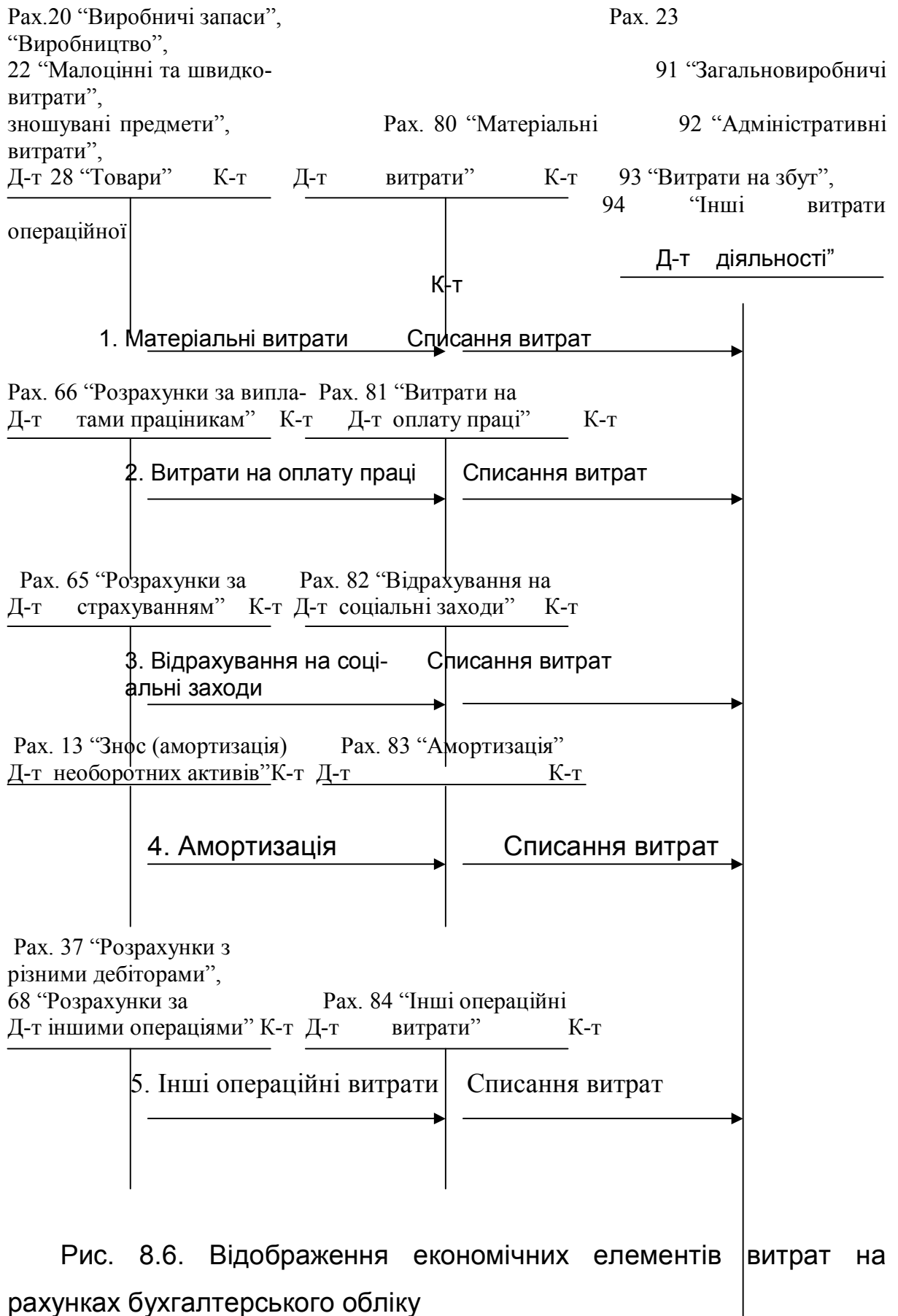


Рис. 8.6. Відображення економічних елементів витрат на рахунках бухгалтерського обліку

8.4. Методи калькулювання собівартості продукції

Калькулювання – це науково обґрунтована система обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт, послуг, матеріальних цінностей та основних засобів за елементами витрат. Для проведення калькулювання потрібно витрати, пов'язані з виробництвом продукції або покупкою цінностей, поділити на кількість одержаної продукції або куплених цінностей. На практиці використовують різні методи калькулювання собівартості продукції.

Для проведення калькулювання потрібно облікувати витрати, а також кількість виготовленої продукції, що пов'язана з даними витратами. Поділивши витрати на кількість продукції визначають собівартість її одиниці. Це загальне правило при калькулюванні.

Приклад. Витрати на виробництво зерна пшениці озимої становили 1000 грн. Одержано від урожаю 2000 кг зерна. Звідси, собівартість 1 кг зерна – 0,50 грн ($1000 \text{ грн} : 2000 \text{ кг} = 0,50 \text{ грн}$).

З метою проведення калькулювання потрібно чітко визначити об'єкти калькулювання. Ними є окремий вид чи група однорідної продукції, певна робота або послуга, по яких вираховується їх собівартість.

Одночасно потрібно встановити коло витрат, що включаються у собівартість продукції, розмежувати їх між одержаною продукцією і незавершеним виробництвом, оцінити супутню та побічну продукцію, розподілити непрямі витрати між конкретними об'єктами калькулювання.

Стаття калькулювання – певний вид витрат, що включається в собівартість. Витрати зручно групувати за оборотами по кредиту відповідних кореспондуючих рахунків (субрахунків) згідно з планом рахунків.

В нових умовах господарювання потрібно щоб об'єкт обліку співпадав з об'єктом управління, тому об'єктами обліку можуть також виступати структурні підрозділи та центри виникнення витрат.

Для обліку витрат і калькулювання собівартості продукції використовують різні методи. Під методом обліку розуміють сукупність способів і прийомів, при допомозі яких в бухгалтерському обліку відображають витрати і процес формування собівартості продукції. При цьому важливо забезпечити одержання інформації про ефективність використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів в розрізі об'єктів і статей витрат.

На промислових підприємствах використовують два методи калькулювання:

- 1) попроцесний;
- 2) позамовний.

У виробництвах з одним видом вироблюваної продукції та незначним обсягом незавершеного виробництва або при його відсутності застосовують простий попроцесний метод обліку витрат. При ньому аналітичний облік ведуть шляхом відкриття рахунків по видах виробництв. Собівартість одиниці продукції вираховують шляхом ділення підрахованих витрат на кількість одержаної продукції.

На тих підприємствах, на яких перетворення сировини в готову продукцію відбувається в умовах безперервного і короткого технологічного процесу чи ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких являють собою окремі самостійні переділи (фази, стадії) виробництва, використовують різновид попроцесного методу, так званий попередільний метод обліку. Він є у двох варіантах: напівфабрикатний і безнапівфабрикатний.

При напівфабрикатному варіанті витрати обліковують по окремих технологічних переділах. Дані такого обліку дозволяють визначити собівартість напівфабрикатів, які оприбутковують з одного переділу (цеху, бригади) і передають в наступний переділ. Отже, собівартість напівфабрикатів по кожному переділу визначається сумою витрат по даному цеху плюс вартість напівфабрикату, який поступив з

попереднього переділу. Фактична собівартість готового виробу вираховується на останній стадії його виробництва, тобто на останньому переділі.

Безнапівфабрикатний варіант передбачає на кожній стадії накопичення витрат лише по конкретному підрозділу, не включаючи вартості напівфабрикатів. Для вирахування собівартості готової продукції при цьому варіанті додають витрати по всіх стадіях виробництва. Напівфабрикати із цеха в цех передають у натуральних вимірниках.

Позамовний метод обліку використовують на підприємствах, на яких витрати легко ідентифікувати з конкретною продукцією або роботами (послугами). Його застосовують у промисловості, будівництві, експериментальних і ремонтних виробництвах. Об'єктом обліку при цьому є виробниче замовлення на виготовлення визначеної кількості виробів. При виготовленні крупних об'єктів облік організують по кожному з них (будівля, корабель), а при дрібних výroбах – по кожному замовленню або виду виконуваних робіт (ремонт тракторів, прання білизни і таке інше).

Раціональне ведення виробництва вимагає дотримання обґрунтованих норм витрат і виходу продукції. При наявності таких норм можна успішно використовувати нормативний метод. Він дозволяє оперативно контролювати хід виробництва і своєчасно приймати правильні управлінські рішення. При нормативному методі забезпечують роздільне відображення в обліку витрат за встановленими нормами, відхилення від них і облік зміни норм.

Нормативний метод обліку широко використовують на підприємствах обробних галузей промисловості (машинобудівної, шинної, меблевої, швейної, шкіряної, харчової), коли здійснюється масове та серійне виробництво різноманітної і складної продукції з великою кількістю деталей та вузлів.

На практиці використовуються дві системи калькулювання собівартості:

1. З повним розподілом витрат – абсорпшен-костинг (рис. 8.7);
2. За змінними витратами - директ-костинг (рис. 8.8).

Головна відмінність між цими системами в тому, що в першому випадку постійні накладні витрати включаються у собівартість, а в другому – не включаються у собівартість. Відповідно розповсюджені дві системи обліку: абсорпшен-костинг і директ-костинг.

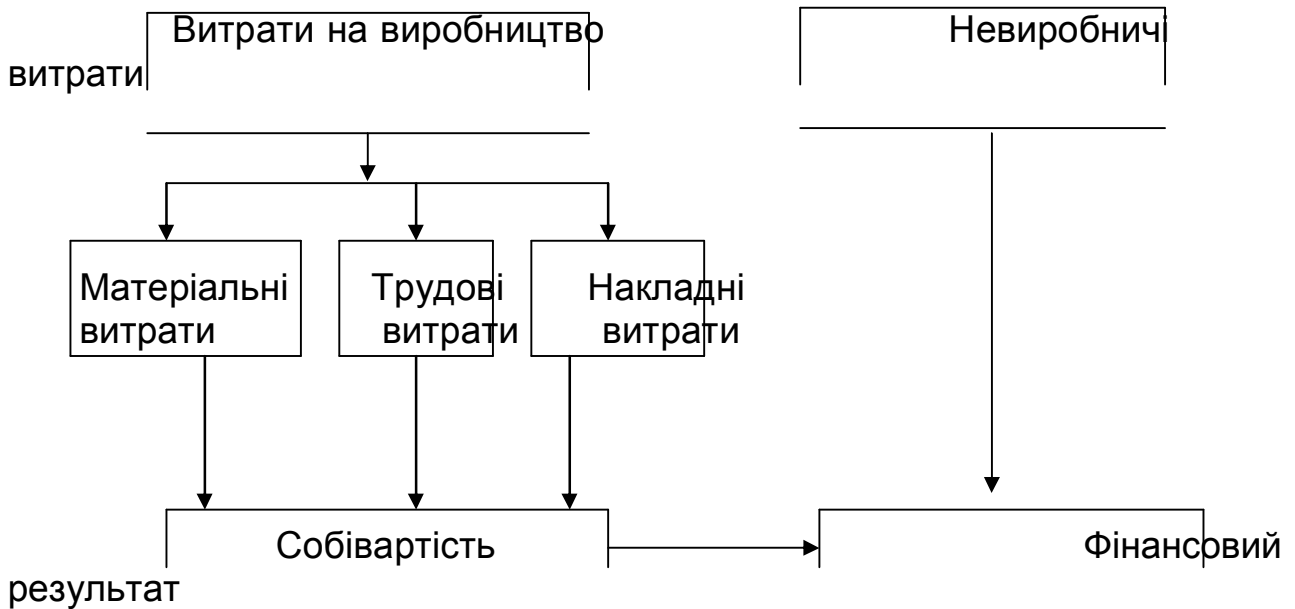


Рис. 8.7. Калькулювання собівартості з повним розподілом витрат

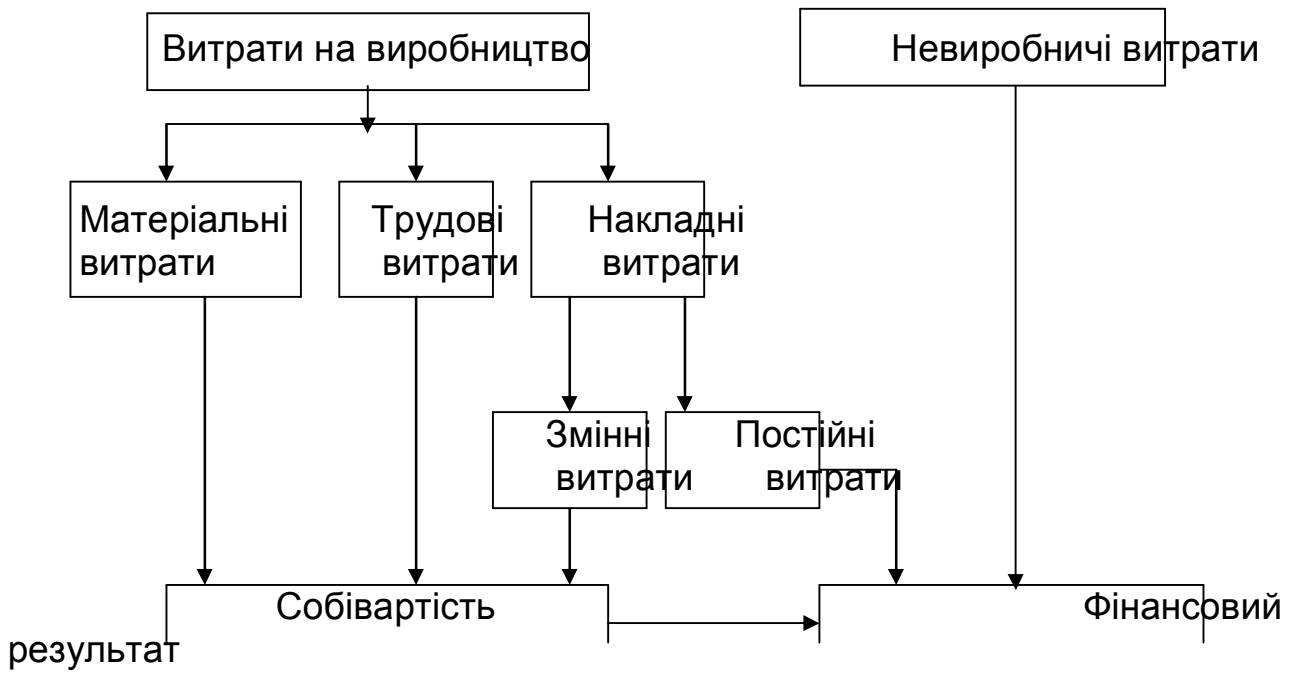


Рис. 8.8. Калькулювання собівартості по змінних витратах

8.5. Облік витрат на виробництво продукції

Згідно П(С)БО 16 “Витрати” до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат відносяться всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема: відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Для обліку виробництва призначений рахунок 23 "Виробництво". Це активний калькуляційний рахунок, по дебету якого відображаються витрати, а по кредиту вихід продукції або списання вартості виконаних робіт і послуг (табл. 8.1).

По рахунку 23 "Виробництво" може бути залишок по дебету, який показує суму незавершеного виробництва. Аналітичний облік до рахунку

23 ведеться по видах продукції, яка виготовляється, замовленнях, роботах, послугах.

Витрати обліковують за статтями, перелік і кількість яких підприємство встановлює самостійно, і зазначає в обліковій політиці. Для промислових підприємств рекомендується мати такий перелік статей калькулювання:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати.

Таблиця 8.1

Облік виробництва (без рахунків класу 8)

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Списано на виробництво сировину, матеріали та інші матеріальні запаси	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 28 "Товари"
Виконані роботи і послуги іншими підприємствами для потреб основного виробництва	23 "Виробництво"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями"
Нараховано знос	23 "Виробництво"	13 "Знос (аморти-

(амортизацію) основних засобів		зація) необоротних активів”
Нараховано заробітну плату з нарахуваннями і віднесено на основне виробництво	23 “Виробництво”	65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
Списано загальновиробничі витрати на основне виробництво	23 “Виробництво”	91 “Загальновиробничі витрати”
Одержано від виробництва готову продукцію	26 “Готова продукція”	23 “Виробництво”
Списано собівартість виконаних робіт і послуг на сторону	90 “Собівартість реалізації”	23 “Виробництво”

Підприємства поряд з основним можуть мати допоміжне виробництво, що залежить від галузі діяльності та інших обставин.

Допоміжні виробництва поділяються на дві групи:

1) виробництва, які обслуговують окремі підрозділи – цехи механічні, ремонтні, інструментальні, деревообробні, тарні та інші;

2) виробництва, які обслуговують декілька цехів і поставляють їм свою технологічну продукцію – електростанції, котельні, водоканалізаційні, транспортні, холодильні, компресорні, очисні споруди та інші.

Роботу допоміжних виробництв обліковують на окремих аналітичних рахунках до рахунку 23 “Виробництво”. Витрати виробництв першої групи як правило, додають до загальновиробничих витрат цеху і загальною сумою розподіляють між продукцією даного цеху. По виробництвах другої групи здійснюють калькулювання собівартості одиниці роботи чи послуги, за якою роблять розподіл вартості послуг по споживачах, здійснюючи запис по дебету і кредиту рахунку 23 “Виробництво” за різними аналітичними рахунками.

Приклад 1. Ремонтна майстерня обслуговує один цех. Витрати по ній обліковують на окремому аналітичному рахунку і розподіляють між видами продукції цеха аналогічно як і загальновиробничі витрати.

Приклад 2. Транспортний цех виконує послуги іншим цехам. Витрати по ньому обліковують на окремому аналітичному рахунку і здійснюють калькулювання собівартості тонно-кілометра (одиниці роботи). Розподіляють витрати транспортного цеху по споживачам відповідно виконаних тонно-кілометрів, оцінюючи їх за фактичною собівартістю. Запис роблять по кредиту аналітичного рахунку “Транспортний цех” і по дебету аналітичних рахунків підрозділів споживачів послуг. В синтетичному обліку це буде запис по дебету і кредиту рахунку 23 “Виробництво”.

8.6. Особливості обліку переробки давальницької сировини

Давальницька сировина – це сировина напівфабрикати, які передані іншому підприємству з метою переробки і наступного повернення продуктів переробки.

На промислових підприємствах здійснюють переробку сільськогосподарської продукції (млини, олійниці, комбикормові заводи, молокозаводи, консервні заводи та інші), виробництво будівельних матеріалів (цегельні заводи, лісопильні цехи, добування каменю, вапна та інші), виготовлення дрібного інвентаря (вироби з лози, сувеніри, штучні квіти), добування торфу і так далі. Кожне з промислових виробництв має свої технологічні та організаційні особливості, що впливають на ведення бухгалтерського обліку.

Промислові підприємства можуть здійснювати роботу на власній сировині або одночасно на власній і давальницькій сировині.

Собівартість продукції виробництв, що здійснюють переробку лише власної продукції, розраховується діленням витрат на переробку та вартості переробленої продукції (без побічної продукції) на кількість одержаної основної продукції.

Якщо здійснюється одночасно переробка власної і давальницької сировини, то собівартість продукції визначають за двома етапами: 1) обчислюється собівартість переробки одиниці сировини (виконаної роботи) шляхом ділення витрат по переробці (без вартості сировини) на кількість переробленої сировини (власної і давальницької); 2) обчислюється собівартість продукції шляхом ділення витрат (витрати по переробці, вираховані множенням собівартості одиниці переробки на кількість переробленої власної сировини, плюс вартість сировини) на кількість одержаної з переробки власної готової продукції.

При організації обліку потрібно виходити з того, що давальницька сировина є власністю замовника і рахується на його балансі. Виконавець (переробник) отриману давальницьку сировину та виготовлену з неї продукцію обліковує поза балансом на субрахунку 022 “Матеріали, прийняті для переробки”. Приймають цінності по помольних квитанціях (форма № 122) або накладних за цінами, передбаченими у договорі або затвердженими у господарстві.

Передачу давальницької сировини виконавцю замовник відображає за дебетом субрахунку 206 “Матеріали, передані в переробку” з кредиту відповідних матеріальних рахунків.

Операції, пов’язані з виготовленням готової продукції на умовах давальництва, замовник обліковує за дебетом рахунку 23 “Виробництво”, включаючи у витрати також вартість переробленої сировини. Одержана продукція оприбутковується: дебет рахунку 26 “Готова продукція” і кредит рахунку 23.

Виконавець обліковує витрати з переробки сировини за дебетом рахунку 23 і списує їх на реалізацію в порядку обліку виконання робіт і послуг на

сторону не включаючи вартість переробленої сировини. Порядок записів по бухгалтерських рахунках показано в таблиці 8.2.

Таблиця 8.2

Відображення операцій з переробки сировини на давальницьких умовах

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
А. У виконавця			
Оприбутковано давальницьку сировину, що надійшла для переробки	022 “Матеріали, прийняті для переробки”	-	2000
Відображено витрати по переробці продукції	23 “Виробництво”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” та інші	100
Списано собівартість робіт з переробки продукції	90 “Собівартість реалізації”	23 “Виробництво”	100
Нараховано за роботи з переробки продукції	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	70 “Доходи від реалізації”	180
Відображено ПДВ	70 “Доходи від реалізації”	64 “Розрахунки за податками й платежами”	30
Надійшла оплата за роботи з переробки продукції	31 “Рахунки в банках”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	180

Списано вартість переробленої давальницької сировини	-	022 “Матеріали, прийняті для переробки”	2000
Б. У замовника			
Передано сировину для переробки	206 “Матеріали, передані в переробку”	201 “Сировина й матеріали”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”	2000
Нараховано за роботи з переробки сировини	23 “Виробництво”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	150
Відображено ПДВ	64 “Розрахунки за податками й платежами”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	30
Списано вартість переробленої сировини	23 “Виробництво”	206 “Матеріали, передані в переробку”	2000
Оплачено за роботи з переробки сировини	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 “Рахунки в банках”	180
Оприбутковано продукцію з переробки	26 “Готова продукція”	23 “Виробництво”	2150

8.7. Облік витрат, виходу продукції рослинництва та калькулювання її собівартості

Рослинництво є основною галуззю сільськогосподарського виробництва. Воно забезпечує потребу населення в продуктах харчування, являється базою для розвитку тваринництва, дає сировину для промисловості.

Рослинництво має специфічні особливості, що також впливають на ведення бухгалтерського обліку. Для нього характерний сезонний характер виробництва, розрив між періодами виконання технологічних процесів і одержання готової продукції. Виробничі витрати в рослинництві здійснюються

тривалий час, причому дуже нерівномірно, технологічний процес залежить від природних умов і практично не може бути прискорений за рахунок інтенсифікації.

Аналітичний облік в рослинництві ведуть по об'єктах, якими є сільськогосподарські культури (групи культур), роботи, внутрігосподарські підрозділи тощо. Об'єкти обліку рослинництва визначають у кожному господарстві, виходячи з конкретних умов господарювання.

Аналітичні рахунки відкривають у виробничому звіті або книзі обліку виробництва. Витрати обліковують за місяць та наростаючим підсумком з початку року.

Облік виробництва продукції рослинництва ведуть на рахунку 23 "Виробництво", субрахунок 231 "Рослинництво". Це активний калькуляційний рахунок, по дебету якого відображають витрати на виробництво, а по кредиту – вихід продукції.

При здійсненні витрат дебетують рахунок 23, а кредитують різні рахунки залежно від видів витрат (матеріальні, розрахункові та інші рахунки). Готову продукцію оприбутковують з кредиту рахунку 23 в кореспонденції з рахунком 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва". П(С)БО 30 "Біологічні активи" встановлює, що продукцію рослинництва при її визнанні (при одержанні від урожаю) оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на суму передбачуваних витрат по її реалізації.

Собівартість продукції рослинництва визначають один раз в кінці року.

Собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустиного листя та іншої побічної продукції рослинництва обчислюється виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної продукції. При калькулюванні вартість побічної продукції виключається із загальної суми витрат.

По культурах, по яких одержують один вид продукції (без побічної), собівартість визначають діленням витрат по вирощуванню культури на

валовий вихід (кількість) продукції. В даному випадку об'єкт обліку витрат співпадає з об'єктом обчислення собівартості. При наявності побічної продукції її вартість віднімається від загальної суми витрат по вирощуванню відповідної культури (групи культур). Розглянемо порядок калькулювання окремих видів продукції рослинництва.

При калькулюванні собівартості зерна підраховують витрати на вирощування і збирання зернових культур, включаючи вартість з доробки зерна на току, що проводиться в межах календарного року. Від загальної суми витрат віднімають вартість соломи, а решту розподіляють між зерном і зерновідходами пропорційно питомій вазі вмісту зерна у зерновідходах.

Приклад. Господарство одержало від урожаю 10000 ц зерна пшениці озимої і 500 ц зернових відходів. За даними лабораторного аналізу вміст зерна в них складає 40 %. Витрати по даній культурі без вартості соломи склали 306000 грн. Собівартість 1 ц зерна і зернових відходів розраховують так: переводять зерно і зерновідходи у повноцінне зерно ($10000 \text{ ц} \times 1 + 500 \text{ ц} \times 0,4 = 10200 \text{ ц}$); розподіляють витрати між зерном і зерновідходами ($306000 : 10200 \times 10000 = 300000$ по зерну; $306000 : 10200 \times 200 = 6000$ по зерновідходах); ділять витрати на вихід продукції ($300000 : 10000 = 30$; $6000 : 500 = 12$). Таким чином, собівартість 1 ц зерна становитиме 30 грн, а 1 ц зернових відходів – 12 грн.

Якщо зерновідходів немає, то при калькулюванні від загальної суми витрат на вирощування та збирання зернових культур віднімають вартість соломи, а решту витрат ділять на вагу отриманого зерна.

Приклад. Витрати на вирощування пшениці озимої становили 125000 грн, від урожаю одержано солону 5000 ц, яку оцінено по 1 грн за 1 ц, і зерно 4000 ц. Звідси фактична собівартість 1 ц зерна буде 30 грн [$(125000 - 5000) : 4000 = 30$].

Собівартість 1 ц продукції культур овочівництва відкритого і закритого ґрунту визначається шляхом ділення витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. До побічної продукції відносять бадилля

(при його використанні) та зіпсовану частину продукції, яка використана для годівлі худоби.

Якщо витрати обліковують по групі овочевих культур, то собівартість розраховують в середньому по продукції цих культур. При необхідності визначення собівартості продукції кожної окремої культури витрати, обчислені в цілому по групі культур, розподіляють між окремими культурами пропорційно до вартості продукції за реалізаційними цінами.

Приклад розрахунку наведено в таблиці 8.3. З неї видно, що для розподілу загальної суми витрат її ділять на вартість всієї продукції по цінах реалізації і множать на вартість конкретного виду продукції ($120000 : 200000 \times 40000 = 24000$ – приклад розрахунку витрат на огірки). Для визначення собівартості віднесеної суми витрат ділять на кількість одержаної продукції ($240000 : 500 = 48$ – собівартість 1 ц огірків).

Таблиця 8.3

Калькулювання собівартості продукції овочівництва відкритого ґрунту

Продукція	Валовий збір, ц	Ціна реалізації, грн	Вартість продукції за цінами реалізації, грн	Відносить витрат, грн	Собівартість 1 ц продукції, грн
Огірки	500	80	40000	24000	48
Помідори	1000	100	100000	60000	60
Капуста	1500	40	60000	36000	24
Разом	х	х	200000	120000	х

П(С)БО 30 “Біологічні активи” передбачає, що сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів відображається у складі

інших операційних доходів за кредитом рахунку 71 “Інший операційний дохід”, або інших операційних витрат за дебетом рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” в кореспонденції з рахунком по обліку біологічних активів.

8.8. Облік витрат, виходу продукції тваринництва та калькулювання її собівартості

В тваринництві витрати обліковують по видах і групах тварин, від яких одержують конкретну продукцію. Тому об'єктами обліку витрат є групи тварин, а об'єктами визначення собівартості - конкретні види продукції.

Аналітичні рахунки відкривають у виробничому звіті або книзі обліку виробництва. Витрати обліковують за встановленими статтями, а вихід продукції - по її назві за кількістю та сумою.

Для синтетичного обліку витрат і виходу продукції тваринництва використовують рахунок 23 "Виробництво", субрахунок 232 "Тваринництво". Це активний калькуляційний рахунок, по дебету якого відображають витрати на виробництво, а по кредиту - вихід продукції.

При здійсненні витрат дебетують рахунок 23, а кредитують різні рахунки залежно від видів витрат (матеріальні, розрахункові та інші рахунки). Готову продукцію оприбутковують з кредиту рахунку 23 в кореспонденції з рахунками 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 21 "Поточні біологічні активи". Продукція тваринництва оприбутковується протягом року по плановій собівартості, яка коригується в кінці року до фактичної.

П(С)БО 30 “Біологічні активи” передбачає оцінювання продукції тваринництва при її оприбуткуванні за справедливою вартістю.

В тваринництві часто одночасно одержують декілька видів супутньої продукції: в молочному скотарстві - молоко і приплід, у вівчарстві - вовна, приплід, приріст живої маси і так далі. Отже тут важливо правильно розподілити витрати між окремими видами супутньої продукції.

Побічна продукція - гній оцінюється виходячи з нормативно-розрахункових витрат і витрат на його прибирання та доставки до місця

зберігання і вартості підстилки. Собівартість 1 тонни гною визначається діленням витрат на його фізичну масу.

До побічної продукції тваринництва також відносяться вовна-линька (центнер), пух (центнер), перо (центнер), міражні яйця (штук), м'ясо півників яєчних курей, забитих в добовому віці (центнер), м'ясо забитих звірів (центнер), шкури загиблих тварин (штук), молоко овець (центнер), шкаралупа яєць при інкубації (кілограм), гренажні кокони, з яких не вийшли метелики (центнер). Зазначена побічна продукція оцінюється за реалізаційними цінами чи цінами її використання у господарстві. Вартість побічної продукції відноситься на зменшення витрат на утримання відповідних видів і груп тварин і птиці.

Розглянемо порядок визначення собівартості продукції по основних галузях тваринництва.

Молочне скотарство. В молочному скотарстві об'єктами обчислення собівартості є: по основному стаду - молоко і приплід, по вирощуванню та відгодівлі тварин - приріст живої маси та жива маса тварин.

При калькулюванні продукції від загальної суми витрат по конкретному об'єкту обліку віднімається вартість побічної продукції, а решта розподіляється між молоком і приплодом. Собівартість 1 голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови. Собівартість одного кормо-дня визначається діленням всієї суми витрат по утриманню основного стада на загальну кількість кормо-днів. Для визначення собівартості 1 центнера молока потрібно від загальної суми витрат по утриманню основного стада відняти вартість побічної продукції та приплоду і розділити на кількість центнерів одержаного молока.

Приклад. Загальна сума витрат на утримання основного молочного стада 1621200 грн; за рік враховано 270200 кормо-днів, одержано 24000 центнерів молока і 836 голів приплоду; вартість побічної продукції (гній) 80000 грн. Проводимо розрахунок:

$1621200 \text{ грн} : 270200 \text{ кормо-днів} = 6 \text{ грн. (собівартість 1 кормо-дня);}$

6 грн x 60 = 360 грн (собівартість однієї голови приплоду);

360 грн x 836 голів = 300960 грн (собівартість всього одержаного приплоду);

1621200 грн - 300960 грн – 80000 грн = 1240240 грн (сума витрат, що відносяться на молоко);

1240240 грн : 24000 ц = 51,68 грн (собівартість 1 центнера молока).

По вирощуванню та відгодівлі тварин визначають собівартість 1 центнера приросту живої маси та 1 ц живої маси поголів'я худоби.

Собівартість 1 центнера приросту живої маси розраховують діленням загальної суми витрат на утримання поголів'я відповідної групи (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси. Її розмір визначається за формулою:

$$П_{\text{м}} = M_{\text{к}} + M_{\text{в}} - M_{\text{н}} - M_{\text{п}}, \text{ де}$$

$P_{\text{м}}$ - приріст живої маси;

$M_{\text{к}}$ - маса поголів'я на кінець року;

$M_{\text{в}}$ - маса поголів'я, яке вибуло за рік;

$M_{\text{н}}$ - маса поголів'я, яке надійшло за рік;

$M_{\text{п}}$ - маса поголів'я, яке було на початок року.

Отже, щоб знати приріст живої маси, потрібно зважити поголів'я на кінець періоду, до його маси додати масу поголів'я, що вибуло за період, відняти масу поголів'я, що надійшло, та того, що було на початок періоду. В масу тварин по надходженню включають масу одержаного приплоду.

Приріст живої маси є продукцією звітного періоду (року), а тому його собівартість теж складається із витрат відповідного періоду (року). Але рух поголів'я не обмежується лише одним роком. Це безперервний процес. Появляються різні ціни на поголів'я тварин: ті, що були на початок року оцінені по фактичній собівартості минулого року; ті, що куплені, - по цінах придбання; приплід - по планових цінах поточного року з коригуванням їх в кінці року до рівня фактичної собівартості. Отже виникає потреба розраховувати середню собівартість 1 центнера живої маси тварин.

Собівартість живої маси тварин складається із вартості поголів'я на початок періоду (року), плюс вартість тварин, що надійшли за період (рік), плюс витрати на утримання поголів'я протягом періоду (року), тобто собівартість отриманого привісу.

Кількість живої маси складається із маси тварин на кінець періоду (року) плюс маса тварин, які вибули за звітний період (рік), не включаючи масу загиблих тварин. Це також дорівнює масі тварин на початок періоду (року) плюс маса тварин, що надійшли за період (рік), плюс маса одержаного приплоду, мінус маса загиблого поголів'я.

Поділивши вартість живої маси на кількість її центнерів, визначають собівартість 1 центнера живої маси. По цій собівартості оцінюють тварин, які вибули із господарства (продані, переведені в основне стадо, забиті) і залишилися на кінець року. Вартість тварин, що загинули, в кінці року не змінюється.

8.9. Облік загальновиробничих витрат

Загальновиробничі – це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва та керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства. Раніше їх називали цехові витрати.

П(С)БО 16 “Витрати” наводить перелік загальновиробничих витрат, а саме:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями, фермами, ланками, бригадами; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощ).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з

використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділянок), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлює підприємство і відображає в обліковій політиці.

Нормальна потужність - очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обсягу виробництва.

Даємо приклад розрахунку розподілу загальновиробничих витрат (табл. 8.4). З наведених даних видно, що при нормальній потужності постійні загально виробничі витрати становили 50 грн на одну тисячу бази розподілу (заробітна плата). Звідси, на собівартість виробництва продукції потрібно віднести їх в сумі 5000 грн ($50 \times 100 = 5000$), а на собівартість реалізованої продукції 2000 грн ($7000 - 5000 = 2000$), тобто суму, що залишилася. Якби фактична сума постійних загальновиробничих витрат була менша ніж 5000 грн, то всі вони були б віднесені на виробництво продукції. Отже, на виробництво продукції потрібно віднести усю суму змінних

загальновиробничих витрат (13000 грн) і частину постійних витрат (5000 грн), що визначена згідно фактичної потужності.

Розподіл постійних загальновиробничих витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності забезпечує те, що сума цих витрат на кожний об'єкт не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв, а тому собівартість продукції не буде завищеною.

Таблиця 8.4

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат, грн

Показники	Нормальна потужність (за планом)	Фактична потужність (фактично)
Загальновиробничі витрати:		
а) змінні	10000	13000
б) постійні	7000	7000
в) усього	17000	20000
База розподілу, заробітна плата	140000	100000
Постійні загальновиробничі витрати на одиницю бази розподілу ($7000:140000=0,05$)	0,05	0,05
Розподіл постійних загальновиробничих витрат на:		
а) виробництво продукції ($0,05 \times 100000=5000$)	7000	5000
б) собівартість реалізації продукції ($7000-5000=2000$)	-	2000

Списуються загальновиробничі витрати на основі розрахунку (довідки), яка складається працівниками бухгалтерії підприємства.

Загальна сума загальновиробничих витрат (змінних і постійних), що віднесена на собівартість виробництва продукції, розподіляється між окремими видами продукції з використанням бази розподілу. Наприклад, в цеху виготовляють два види продукції – столи і стільці, то

загальновиробничі витрати даного цеху розподіляють між виробництвом столів і стільців (табл. 8.5).

Розрахунок зроблено так:

а) визначено суму загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу – 0,18 грн ($18000 : 100000 = 0,18$);

б) визначено суму загальновиробничих витрат, яку потрібно віднести на виробництво столів – 12600 грн ($0,18 \times 70000 = 12600$);

в) визначено суму загальновиробничих витрат, яку потрібно віднести на виробництво стільців – 5400 грн ($0,18 \times 30000 = 5400$).

Таблиця 8.5

Розподіл загальновиробничих витрат, грн

Назва продукції	Пряма оплата праці (база розподілу)	Загальновиробничі витрати
Столи	70000	12600
Стільці	30000	5400
Усього	100000	18000

Загальновиробничі витрати обліковують на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Це активний збірно-розподільчий рахунок, за дебетом якого збирають витрати, а за кредитом їх списують в порядку розподілу на об'єкти обліку виробництва та на собівартість реалізації продукції. Рахунок 91 не застосовується підприємствами торгівлі, які не мають власного виробництва. Аналітичний облік по рахунку 91 ведеться в розрізі цехів, відділень, бригад, інших структурних підрозділів підприємства. На рахунку 91 обліковують також витрати на утримання машин і устаткування.

8.10. Облік витрат і доходів у будівництві

Методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати, пов'язані з виконанням будівельних

контрактів, визначає П(С)БО 18 "Будівельні контракти".

Будівельний контракт - договір про будівництво.

Підрядник - юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

Об'єкт будівництва - сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом. В будівництві здійснюється: спорудження нових об'єктів, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.

Згідно П(С)БО 18 будівельні контракти поділяють на:

контракт з фіксованою ціною - договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об'єкті будівництва;

контракт за ціною "витрати плюс" - договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).

Як бачимо, різниця між цими двома видами будівельних контрактів полягає в порядку визначення їх ціни.

Контракт з фіксованою ціною передбачає фіксовану ціну за будівельний об'єкт або виконану роботу. Контракт за ціною "витрати плюс" передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника та погодженого прибутку у вигляді процентів або фіксованої величини.

В Україні при формування вартості будівництва переважно застосовують контракти за ціною "витрати плюс". Проектні організації складають проекти будівництва і відповідну кошторисну документацію, що використовується підрядником і замовником для узгодження вартості робіт.

Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом (рис. 8.9).

Передбачена будівельним контрактом ціна – фіксована ціна або ціна “витрати плюс”. Відхилення від ціни відбувається внаслідок зміни попереднього обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання. Ці зміни відбуваються за погодженням сторін. Наприклад, замовник хоче підлогу зробити з паркету замість раніше передбаченої з лінолеуму, поставити якісну столярку тощо. Відповідно змінюється ціна. Вона зростає або зменшується залежно від погоджених уточнень.

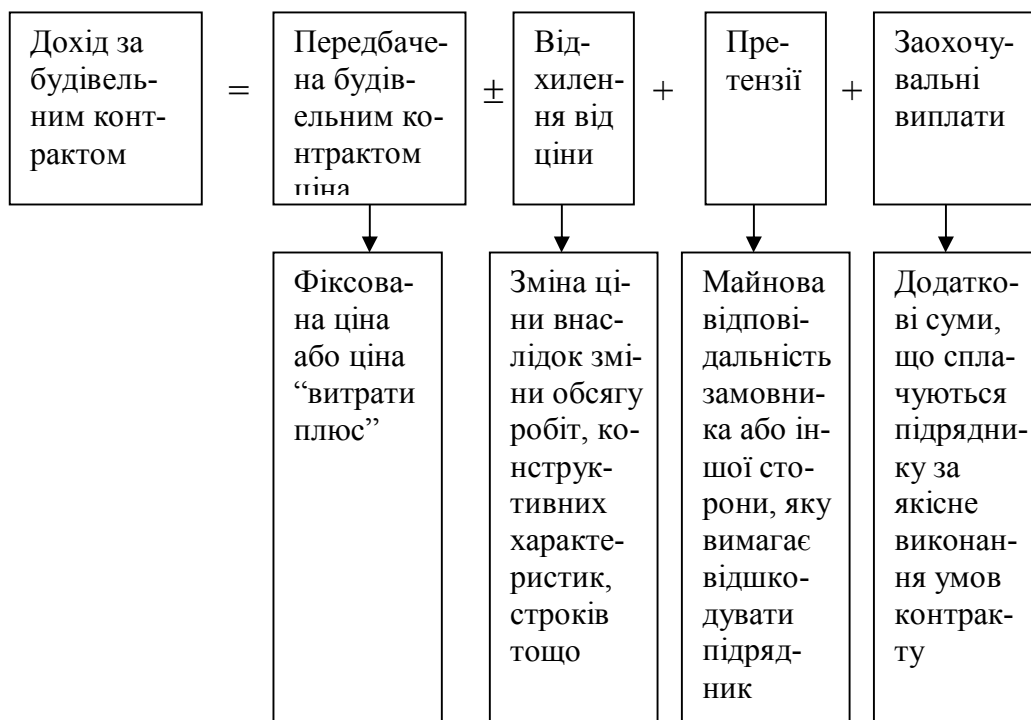


Рис. 8.9. Формування доходів за будівельним контрактом

Підрядник може пред’явити претензії до замовника, що впливає на дохід.

Підряднику можуть бути сплачені додаткові суми за перевиконання умов контракту, внаслідок підвищення заробітної плати тощо.

Дохід за будівельним контрактом оцінюють за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню.

Оцінку доходу протягом виконання будівельного контракту переглядають у разі:

погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоди після його укладання;

зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за

наявності умов, що передбачають її зміни.

Дохід за будівельним контрактом обліковують на субрахунок 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”. Сума доходу відображається: дебет рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” і кредит субрахунку 703. По дебету субрахунку 703 відображають суму податкового зобов’язання з податку на додану вартість та списання у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Витрати за будівельним контрактом включають:

- витрати, безпосередньо пов’язані з виконанням даного контракту;
- загальновиробничі витрати.

До складу витрат, безпосередньо пов’язаних з виконанням будівельного контракту, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати (включаючи вартість виконаних субпідрядниками робіт).

До складу загальновиробничих витрат включають затрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва з розподілом між об’єктами будівництва (з урахуванням специфіки робіт, що виконуються) пропорційно до прямих витрат; обсягів доходу; прямих витрат на оплату праці; відпрацьованого будівельними машинами і механізмами часу тощо.

Не включають до складу витрат за будівельним контрактом, а відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

До витрат за будівельним контрактом включають витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту. До витрат за будівельним контрактом також включають витрати, яких зазнав підрядник при укладенні будівельного контракту, якщо існує імовірність його підписання і достовірної оцінки цих витрат. Витрати, зазначені при укладенні будівельного контракту, який не підписано до дати балансу, визнаються

витратами звітнього періоду без включення до витрат за цим будівельним контрактом у наступних звітних періодах.

Прямі витрати, що безпосередньо пов'язані з виконанням будівельного контракту обліковують по дебету рахунку 23 “Виробництво”, а загально виробничі – по дебету рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” з наступним розподілом по об'єктах будівництва пропорційно однієї з баз: прямі витрати, обсяги доходу, прямі витрати на оплату праці, відпрацьований час будівельними машинами і механізмами тощо. Під час розподілу загальновиробничих витрат роблять запис: дебет рахунку 23, кредит рахунку 91.

Згідно принципу бухгалтерського обліку “нарахування та відповідність доходів і витрат” для визначення фінансового результату за звітний період (місяць, квартал, рік) необхідно зіставити доходи звітнього періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. Доходи і витрати потрібно відображати в обліку та звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження та сплати грошей.

Діяльність підрядних організацій часто проходить так, що початок виконання робіт за контрактом і їх завершення відбувається в різні облікові періоди, тому тут важливо правильно розподілити доходи і витрати між звітними періодами.

Згідно П(С)БО 18 “Будівельні контракти” доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнають з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом можна визначати за одним із таких методів:

- 1) вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- 2) співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- 3) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного

контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

1) можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;

2) імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

3) можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;

4) можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом, з попередньою оцінкою таких витрат.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною "витрати плюс" може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

1) імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

2) можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то:

а) дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;

б) витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазнані.

Отже, дохід від виконання контракту визнається на дату балансу з урахуванням ступеня завершеності робіт (рис. 8.10).

$$\boxed{\text{Дохід від виконання контракту}} = \boxed{\text{Ступінь завершеності робіт}} \times \boxed{\text{Ціна контракту}}$$

Рис. 8.10. Накопичення доходу від виконання будівельного контракту

Для визначення ступеня завершеності робіт використовують один з названих нижче методів.

1. Вимірювання та оцінка виконаної роботи – метод широко застосовується в будівельній галузі. В будівельній організації по мірі завершення робіт їх приймає комісія і складає “Акт приймання виконаних робіт” (форма № КБ-2в) або “Довідку про вартість виконаних підрядних робіт” (форма № КБ-3). Ці документи передають замовнику для здійснення проміжних розрахунків відповідно обсягу і вартості виконаних робіт.

2. Співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі вираховують так: обсяг робіт у натуральному вимірі (м², м³ тощо) ділять на загальний обсяг відповідної роботи, що передбачений контрактом і множать на 100, щоб було виражено у відсотках (рис. 8.11).

$$\boxed{\text{Ступінь завершеності робіт}} = \frac{\boxed{\text{Обсяг заведеної частини робіт}}}{\boxed{\text{Загальний обсяг робіт за будівельним контрактом}}} \times 100$$

Рис. 8.11. Ступінь завершеності робіт у натуральному вимірі

Співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом вираховується так (рис. 8.12).

$$\boxed{\text{Фактичні витрати з початку виконання будівельного контракту до дати балансу}}$$

$$\boxed{\text{Ступінь завершеності робіт}} = \frac{\quad}{\boxed{\text{Очікувана сума загальних витрат на виконання контракту}}} \times 100$$

Рис. 8.12. Ступінь завершеності робіт, виходячи з фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту.

Доходом що підлягає визнанню в поточному звітному періоді, є різниця між сумою накопиченого доходу та сумою доходу, що був визнаний за період з початку будівництва до звітного періоду

На суму доходу у звітному податковому періоді і пред'явлених замовнику документів на оплату роблять запис: дебет субрахунку 361 Розрахунки з вітчизняними покупцями”, кредит субрахунку 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”. Одночасно на суму переданих замовнику для оплати проміжних рахунків (без ПДВ) роблять запис: дебет субрахунку 238 “Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах”, кредит субрахунку 239 “Проміжні рахунки”. Після завершення будівельного контракту сальдо на зазначених субрахунках списують зворотною кореспонденцією: дебет 239, кредит 238.

По будівельному контракту включають витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) і загальновиробничі витрати.

Прямі витрати на виконання будівельних контрактів обліковують по дебету рахунку 23 “Виробництво”, загальновиробничі витрати по дебету рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” з наступним розподілом по контрактах: дебет рахунку 23 і кредит рахунку 91. Витрати списують по мірі здачі етапів робіт або об'єктів будівництва: дебет субрахунку 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”, кредит рахунку 23. Основні матеріали, що використовують при здійсненні будівельно-монтажних та

ремонтних робіт, в будівельних підприємствах обліковуються на субрахунку 201 “Сировина й матеріали”. Кореспонденція рахунків при обліку витрат і доходів за будівельними контрактами наведена в таблиці 8.6.

Аналітичний облік по рахунку 23 ведуть позамовним методом – на кожний будівельний контракт відкривають окремий аналітичний рахунок, на якому збирають витрати, що становлять собівартість виконання відповідного будівельного контракту (об’єкту будівництва).

Порядок оподаткування доходів від виконання довгострокових договірних зобов’язань визначено Законом України від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР “Про оподаткування прибутку підприємств” (з наступними змінами). Згідно закону під терміном "довгостроковий договір (контракт)" слід розуміти будь-який договір на виготовлення, будівництво, установку або монтаж матеріальних цінностей, що входять до складу основних фондів замовника або складових частин таких основних фондів, а також на створення нематеріальних активів, пов’язаних з таким виготовленням, будівництвом, установкою або монтажем (послуг типу "інженіринг", науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт та розробок), за умови, якщо такий контракт не планують завершити раніше ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

Таблиця 8.6

Облік витрат та доходів за будівельним контрактом

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
1. Прямі витрати			
Використані будівельні матеріали	23 “Виробництво”	201 “Сировина й матеріали”	12000
Нарахована заробітна плата	23 “Виробництво”	661 “Розрахунки за заробітною платою”	10000
Відрахування у соціальні	231 “Рослин-	65 “Розрахунки за	4000

фонди	ництво”	страхуванням”	
Виконані роботи субпідрядними підприємствами	23 “Виробництво”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	2000
Нарахована амортизація основних засобів	23 “Виробництво”	131 “Знос основних засобів”	3000

Продовження таблиці 8.6

1	2	3	4
2. Загальновиробничі витрати			
Використані будівельні матеріали	91 “Загальновиробничі витрати”	201 “Сировина й матеріали”	2000
Нарахована заробітна плата	91 “Загально-виробничі витрати”	661 “Розрахунки за заробітною платою”	4000
Відрахування у соціальні фонди	91 “Загальновиробничі витрати”	65 “Розрахунки за страхуванням”	1600
Нарахована амортизація основних засобів	91 “Загально-виробничі витрати”	131 “Знос основних засобів”	4400
Розподілені загальновиробничі витрати	23 “Виробництво”	91 “Загально-виробничі витрати”	12000
3. Визнання доходів та витрат			
Списані витрати по закінчених етапах будівництва	903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”	23 “Виробництво”	43000
Визнано дохід за будівельним контрактом на підставі рахунку, переданого замовнику для оплати	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”	60000
Відображено податкове зобов’язання з податку на	703 “Дохід від реалізації робіт і	641 “Розрахунки за податками”	10000

додану вартість	послуг”		
Відображення проміжного рахунку, переданого для оплати замовнику (без ПДВ)	238 “Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах”	239 “Проміжні рахунки”	50000

Продовження таблиці 8.6

1	2	3	4
Після завершення контракту списано сальдо по проміжних рахунках	239 “Проміжні рахунки”	238 “Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах”	50000
Списано на фінансові результати:			
а) собівартість виконаних будівельних робіт	791 “Результат операційної діяльності”	903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”	43000
б) виручка від реалізації за виконані будівельні роботи згідно контракту	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”	791 “Результат операційної діяльності”	50000

Виконавець самостійно визначає доходи і витрати, нараховані (понесені) протягом звітної періоду у зв'язку із виконанням довгострокового договору (контракту), використовуючи оціночний коефіцієнт виконання такого довгострокового контракту.

Він визначається як співвідношення суми фактичних витрат звітної періоду до суми загальних витрат, що плануються виконавцем при виконанні довгострокового контракту.

Дохід виконавців у звітному періоді вираховується як добуток загальнодоговірної ціни довгострокового договору (контракту) на оціночний коефіцієнт виконання довгострокового контракту.

Витрати виконавця у звітному періоді визначаються на рівні фактично

оплачених (нарахованих) витрат, пов'язаних із виконанням довгострокового договору (контракту) у такому звітному періоді.

Після завершення довгострокового договору (контракту) виконавець здійснює перерахунок сум податкових зобов'язань, попередньо визначених ним за наслідками кожного податкового періоду протягом строку виконання такого довгострокового договору (контракту), визначаючи фактичний коефіцієнт виконання довгострокового договору (контракту) як співвідношення витрат відповідних попередніх звітних періодів до фактичних загальних витрат, понесених (нарахованих) виконавцем при виконанні довгострокового договору (контракту), та доход таких періодів як добуток кінцевої договірної ціни об'єкта довгострокового договору (контракту) на фактичний коефіцієнт виконання довгострокового договору (контракту).

Як бачимо, в податковому обліку використовують оціночний коефіцієнт, а в бухгалтерському обліку – “Ступінь завершеності робіт”. При цьому для вирахування останнього можна використовувати один з трьох методів, що наведені в П(С)БО 18 "Будівельні контракти". В той же час податкові норми містять один варіант визначення оціночного коефіцієнта.

За податковими правилами оціночний коефіцієнт визначають співвідношенням суми фактичних витрат звітного періоду до суми загальних витрат (рис. 8.13), а дохід – добуток загальної договірної ціни на оціночний коефіцієнт (рис. 8.14).

$$\begin{array}{l} \text{Оціночний} \\ \text{коефіцієнт} \\ \text{виконання} \\ \text{довгострокового} \\ \text{договору} \\ \text{(контракту) } 0,3 \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Сума фактичних} \\ \text{витрат звітного} \\ \text{періоду } 30000 \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Сума загальних витрат, що} \\ \text{плануються виконавцем при} \\ \text{виконанні довгострокового} \\ \text{контракту} \\ 100000 \end{array}}$$

Рис. 8.13. Вирахування оціночного коефіцієнта

Дохід виконавця у звітному періоді 45000	=	Загальна договірна ціна довгостроково- го договору (контракту) 150000	x	Оціночний коефіцієнт виконання довгостроково- го договору (контракту) 0,3
--	---	--	---	--

Рис. 8.14. Вирахування доходу виконавця у звітному періоді

З наведених прикладів видно (рис. 8.13, 8.14), що загальна ціна контракту 150000 грн, загальна сума витрат на виконання контракту планується 100000 грн, фактичні витрати звітного періоду 30000 грн, а їм відповідає дохід в сумі 45000 грн.

8.11. Облік витрат майбутніх періодів

Принцип нарахування відповідності доходів і витрат передбачає для визначення фінансового результату звітного періоду порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

П(С)БО 16 “Витрати”, зазначено, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов’язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах, передбачено використовувати активний рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”.

До витрат, облік яких ведуть на рахунку 39, відносять витрати, пов’язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; оплата торгового патенту; сплачені наперед рекламні послуги; витрати, пов’язані з випуском облігацій; передплата на

газети, журнали, періодичні та довідкові видання.

Наприклад нараховану суму амортизації на риболовний катер під час його відстою можна відобразити, як витрати майбутніх періодів – дебет рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”, кредит рахунку 13 “Знос (амортизація) основних засобів”. У той період, коли риболовний катер буде використовуватися, нараховану амортизацію списують на витрати – дебет рахунку 23 “Виробництво” кредит рахунку 39.

Витрати на поліпшення природних сіножатей та створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) розглядаються як витрати майбутніх періодів і розподіляються протягом періоду, тривалість якого, як правило, 4 - 9 років (термін сівозміни), що залежить від очікуваного порядку використання площ і затверджується наказом про облікову політику підприємства.

Кореспонденцію рахунків з обліку витрат майбутніх періодів наведено в таблиці 8.7.

Таблиця 8.7

Облік витрат майбутніх періодів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Нарахування зносу необоротних матеріальних активів, пов'язаних з підготовкою і освоєнням виробництва	39 “Витрати майбутніх періодів”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
Списання виробничих запасів на витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва	39 “Витрати майбутніх періодів”	20 “Виробничі запаси”
Передплачено підзвітною особою підприємства газети, журнали, періодичні та довідкові видання	39 “Витрати майбутніх періодів”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
Прийнято від постачальників і підрядників виконані роботи, що відносяться до витрат майбутніх періодів	39 “Витрати майбутніх періодів”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на роботах, що відносяться до витрат майбутніх періодів	39 “Витрати майбутніх періодів”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”

Списання витрат майбутніх періодів на виробництво	23 “Виробництво”	39 “Витрати майбутніх періодів”
Списання витрат майбутніх періодів на загальновиробничі витрати	91 “Загальновиробничі витрати”	39 “Витрати майбутніх періодів”
Списання витрат майбутніх періодів на адміністративні витрати	92 “Адміністративні витрати”	39 “Витрати майбутніх періодів”
Списання витрат майбутніх періодів на витрати на збут	93 “Витрати на збут”	39 “Витрати майбутніх періодів”

За дебетом рахунку 39 відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом - їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду.

Рахунок 39 може мати залишок лише по дебету. Сума залишку по рахунку 39 показує величину витрат майбутніх періодів, які не розподілено.

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.

Розподіляти витрати майбутніх періодів можна двома способами:

- 1) рівномірним;
- 2) за кошторисними ставками (або коефіцієнтами).

Приклад. Витрати на поліпшення луку площею 10 га склали 5000 грн. Строк окупності цих витрат становить 4 роки. Власник передбачає за 4 роки зібрати 1600 ц сіна. Фактично зібрано сіна: 1-й рік – 440 ц, 2-й рік – 420 ц, 3-й рік - 400 ц, 4-й рік – 340 ц.

Рівномірний спосіб залежить від строку, протягом якого потрібно розподілити всю суму витрат.

За цим способом річна (місячна) сума витрат визначається діленням загальної суми витрат майбутніх періодів на кількість років (місяців), на які потрібно рівними частинами віднести цю суму.

Розрахунок рівномірного способу розподілу витрат майбутніх періодів здійснюється так:

$$\text{Річна (місячна) сума витрат} = \frac{\text{Загальна сума витрат майбутніх періодів}}{\text{Кількість років (місяців)}}$$

Роки (місяці)

Згідно нашого прикладу річна сума витрат 1250 грн (5000 грн : 4 = 1250 грн).

Річну сума витрат можна розрахувати також шляхом визначення річної норми витрат.

Річна норма витрат – 25 % (100 % : 4 = 25 %).

Річна сума витрат – 1250 грн (5000 x 25) : 100 = 1250).

Спосіб розподілу витрат за кошторисними ставками залежить від виробітку продукції і передбачає визначення коефіцієнта за яким потрібно відносити на періоди всю суму витрат. За цим способом річна (місячна) сума витрат визначається як добуток фактичного річного (місячного) обсягу продукції (робіт, послуг) та кошторисної ставки витрат. Вона обчислюється діленням загальної суми витрат майбутніх періодів на плановий обсяг продукції (робіт, послуг).

Річна (місячна) сума витрат = Фактичний обсяг продукції (робіт, послуг) x Кошторисна ставка витрат.

Кошторисна ставка витрат =
$$\frac{\text{Загальна сума витрат майбутніх періодів}}{\text{Плановий обсяг продукції (робіт, послуг)}}$$

Згідно нашого прикладу кошторисна ставка витрат складає 3,125 грн на 1 ц сіна (5000 : 1600 = 3,125).

Витрати, що належать до наступних звітних періодів, відображаються у розділі III активу балансу “Витрати майбутніх періодів”.

В податковому обліку витрати майбутніх періодів відразу включаються у валові витрати і не розподіляються на періоди.

Питання для самоконтролю:

1. Суть попроцесного методу обліку витрат.
2. Суть позамовного методу обліку витрат.
3. Суть нормативного методу обліку витрат.

4. Облік витрат на виробництво.
5. Групування витрат за статтями.
6. Особливості обліку переробки давальницької сировини.
7. Облік витрат, виходу продукції рослинництва.
8. Калькулювання собівартості продукції рослинництва.
9. Облік витрат, виходу продукції тваринництва.
10. Калькулювання собівартості продукції тваринництва.
11. Облік витрат і доходів у будівництві.
12. Що таке витрати?
13. Визнання витрат.
14. Які є види діяльності?
15. Склад витрат.
16. Класифікація витрат для оцінки запасів та визначення фінансового результату.
17. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень.
18. Класифікація витрат для контролю і регулювання.
19. Які є елементи витрат?
20. Облік матеріальних витрат.
21. Облік витрат на оплату праці.
22. Облік відрахувань на соціальні заходи.
23. Облік амортизації.
24. Облік інших операційних витрат.
25. Відображення витрат за економічними елементами на рахунках бухгалтерського обліку.
26. Облік загальновиробничих витрат.
27. Облік витрат і доходів у будівництві.
28. Облік витрат майбутніх періодів.

Тестові питання для контролю знань студентів

Тест 3. Модуль 3:

1) Основні засоби списують за кредитом рахунку 10 "Основні засоби":

- а) за справедливою вартістю;
- б) за первинною (балансовою) вартістю;
- в) за залишковою вартістю;
- г) немає правильної відповіді.

2) В бухгалтерському обліку амортизацію нараховують:

- а) щоденно;
- б) один раз на рік;
- в) за кожен місяць;
- г) за кожен квартал.

3) Для списання основних засобів внаслідок їх ліквідації складають:

- а) акт;
- б) накладну;
- в) договір;
- г) наряд.

4) Не визнаються нематеріальними активами:

- а) права на знаки для товарів і послуг;
- б) виробничі запаси;
- в) права на об'єкти промислової власності;
- г) немає правильної відповіді.

5) Відносяться до основних засобів:

- а) виробничі запаси;
- б) товари;
- в) будівлі і споруди;

г) готова продукція.

б) Не включаються до первісної вартості основних засобів:

- а) суми, що сплачуються постачальникам основних засобів;
- б) витрати на сплату відсотків за кредит;
- в) витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- г) витрати на установку об'єкта.

7) Основні засоби відображають в балансі:

- а) у розділі I. Необоротні активи – по активу балансу;
- б) у розділі II. Оборотні активи – по активу балансу;
- в) у розділі III. Довгострокові зобов'язання – по пасиву балансу;
- г) у балансі не відображаються.

8) Амортизацію основних засобів обліковують на:

- а) рахунку 13;
- б) рахунку 50;
- в) рахунку 63;
- г) рахунку 70.

9) При операційній оренді амортизацію орендованих об'єктів нараховує:

- а) орендар;
- б) орендодавець;
- в) ніхто не нараховує;
- г) немає правильної відповіді.

10) Положення (стандарти) бухгалтерського обліку містять:

- а) один метод нарахування амортизації;
- б) два методи нарахування амортизації;
- в) п'ять методів нарахування амортизації;

г) десять методів нарахування амортизації.

11) Підставою для видачі цінностей із складу є:

- а) акт;
- б) накладна;
- в) платіжне доручення;
- г) договір.

12) Оприбутковано із виробництва готову продукцію:

- а) дебет рахунку 20 і кредит рахунку 26;
- б) дебет рахунку 26 і кредит рахунку 23;
- в) дебет рахунку 30 і кредит рахунку 23;
- г) дебет рахунку 15 і кредит рахунку 23.

13) Одержано від постачальника виробничі запаси:

- а) дебет рахунку 20 і кредит рахунку 23;
- б) дебет рахунку 20 і кредит рахунку 63;
- в) дебет рахунку 10 і кредит рахунку 31;
- г) дебет рахунку 63 і кредит рахунку 30.

14) Податкову накладну з податку на додану вартість виписує:

- а) покупець товарів;
- б) продавець товарів;
- в) податкова інспекція;
- г) немає правильної відповіді.

15) По рахунку 20 "Виробничі запаси" може бути залишок:

- а) по дебету;
- б) по кредиту;
- в) одночасно по дебету і по кредиту;

г) залишку не буває.

16) Рахунок 27 використовують:

- а) торговельні організації;
- б) сільськогосподарські підприємства;
- в) промислові підприємства;
- г) будівельні організації.

17) Тварини на вирощуванні та відгодівлі обліковують на:

- а) рахунку 10;
- б) рахунку 21;
- в) рахунку 26;
- г) рахунку 27.

18) Проведення інвентаризації запасів є обов'язковим:

- а) при продажі товарів;
- б) при покупці товарів;
- в) при зміні матеріально-відповідальних осіб;
- г) при оприбуткуванні готової продукції з виробництва.

19) Виявлені лишки при інвентаризації:

- а) знищують;
- б) забирає інвентаризаційна комісія;
- в) забирає матеріально-відповідальна особа;
- г) оприбутковують у бухгалтерському обліку.

20) Економічний елемент витрат це:

- а) прибуток;
- б) об'єкт калькулювання;
- в) економічно однорідний вид витрат;

г) статутний капітал.

21) У виробничу собівартість продукції включаються:

- а) втрати від участі в капіталі;
- б) прямі матеріальні витрати;
- в) фінансові витрати;
- г) надзвичайні витрати.

22) Загальновиробничі витрати обліковують на:

- а) рахунку 20;
- б) рахунку 23;
- в) рахунку 28;
- г) рахунку 91.

23) До виробничої собівартості продукції не включаються:

- а) прямі витрати сировини і матеріалів;
- б) адміністративні витрати;
- в) прямі витрати на оплату праці;
- г) нарахування внесків у соціальні фонди на пряму оплату праці.

24) Списано на виробництво сировину і матеріали:

- а) дебет рахунку 23 і кредит рахунку 10;
- б) дебет рахунку 23 і кредит рахунку 20;
- в) дебет рахунку 91 і кредит рахунку 37;
- г) дебет рахунку 63 і кредит рахунку 23.

25) Малоцінні та швидкозношувані предмети обліковують на:

- а) рахунку 10;
- б) рахунку 22;
- в) рахунку 24;
- г) рахунку 44.

МОДУЛЬ 4. ОБЛІК ВИТРАТ, ДОХОДІВ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ, ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

ТЕМА 9. ОБЛІК ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

9.1. Облік витрат

Витрати обліковують на рахунках класів 2 “Запаси”, 8 “Витрати за елементами”, 9 “Витрати діяльності”. На рахунках класу 2 обліковують прямі витрати на виробництво. Загальновиробничі витрати спочатку збирають по дебету рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, а потім в порядку їх розподілу відносять на виробничу собівартість продукції в дебет рахунку 23 “Виробництво”. Готову продукцію із виробництва оприбутковують в дебет рахунків 21 “Поточні біологічні активи”, 26 “Готова продукція” або 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” з кредиту рахунку 23. Списання собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) показують в дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації” з кредиту рахунків 21, 26 або 27.

Рахунки класу 8 (рахунки 80-85) призначені для відображення інформації по економічних елементах витрат. По дебету в них нагромаджують витрати, а по кредиту – списують за призначенням. Рахунки 80-85 транзитні, залишків по них немає.

На рахунках класу 9 (рахунки 90, 92-99) нагромаджують витрати, які потім списують на фінансові результати в дебет рахунку 79 “Фінансові результати”. Доходи відображають по кредиту рахунку 79. Загальна схема обліку витрат представлена на рисунку 9.1.

Суб’єкти малого підприємства, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням до дебету рахунку 23 “Виробництво” щомісячно сум в частині прямих і виробничих накладних загальновиробничих витрат та до дебету рахунку

79 “Фінансові результати” в кінці року або щомісяця сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

У такому випадку операційні витрати за елементами обліковують по дебету рахунків класу 8 (рахунки 80-84). Прямі та загальновиробничі витрати списують по кредиту рахунків 80-84 в дебет рахунку 23. Продукцію із виробництва оприбутковують: дебет рахунків 21 “Поточні біологічні активи”, 26 “Готова продукція” або 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” і кредит рахунку 23. Собівартість реалізованої продукції списують на фінансові результати: дебет рахунку 79 і кредит рахунків 21, 26 або 27. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності списують на фінансові результати: дебет рахунку 79 і кредит рахунків 80-84.

Витрати на фінансову та інвестиційну діяльність, інші витрати неопераційної діяльності та надзвичайні витрати обліковують по дебету рахунку 85. Їх списують на фінансові результати: дебет рахунку 79 і кредит рахунку 85. Схема відображення витрат без використання рахунків класу 9 показана на рисунку 9.2.

Малі підприємства обліковують витрати з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8. Отже, якщо підприємство вирішить не використовувати рахунки класу 8, то наведена на рисунку 9.2 схема буде спрощена: з рахунків активів і зобов'язань витрати записуватимуться безпосередньо на фінансові результати в дебет рахунку 79.

Можна організувати облік витрат без використання рахунків класу 8, але з використанням рахунків класу 9. В такому випадку з кредиту рахунків активів і зобов'язань прямі витрати відносять в дебет рахунку 23, загальновиробничі - в дебет рахунку 91 з наступним їх перенесенням на рахунок 23 в порядку розподілу. Інші витрати операційної діяльності списують в дебет рахунків 92, 93, 94. Фінансові, інвестиційні, надзвичайні та інші витрати неопераційної діяльності

відображають по дебету рахунків 95-99 з наступним списанням їх на фінансові результати в дебет рахунку 79. Схема обліку витрат без використання рахунків класу 8, але з застосуванням рахунків класу 9, показана на рисунку 9.3.

Для обліку витрат використовуються журнали № 5 і № 5А, а сільськогосподарськими підприємствами для обліку витрат діяльності – журнали-ордери № 10.3 с.-г. і № 15 с.-г.

Рахунок 90 “Собівартість реалізації” призначено для накопичення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. На дебеті рахунку 90 відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок). Собівартість проданої готової продукції і товарів (кредит рахунків 20, 23, 26, 27, 28 та інших) відноситься на дебет рахунку 90 після відпуску їх покупцям незалежно від часу одержання оплати. Вона може бути одержана наперед (попередня оплата), одночасно з відпуском цінностей, після їх відпуску (наступна оплата). Собівартість виконаних робіт і наданих послуг списується на рахунок 90 після здачі їх замовнику згідно актів. В дебет рахунку 90 списується також частина постійних загальновиробничих витрат при їх розподілі. Це відбувається в тих випадках, коли фактична потужність виробництва нижча від нормальної.

По кредиту рахунку 90 відображається списання собівартості реалізації в порядку закриття дебетових оборотів: дебет рахунку 79 “Фінансові результати” і кредит рахунку 90.

До адміністративних відносяться витрати, пов'язані з управлінням та організацією діяльності підприємства. Склад адміністративних витрат визначено П(С)БО 16 "Витрати". До адміністративних витрат відносяться:

а) загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

б) витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;

Рах. активів і

Д-т зобов'язань К-т Д-т Рах. 80-84 К-т Д-т Рах. 23, 91 К-т Д-т Рах. 26, 27 К-т Д-т Рах. 90 К-т Д-т Рах. 79 К-т Д-т Рах. 70-75 К-т

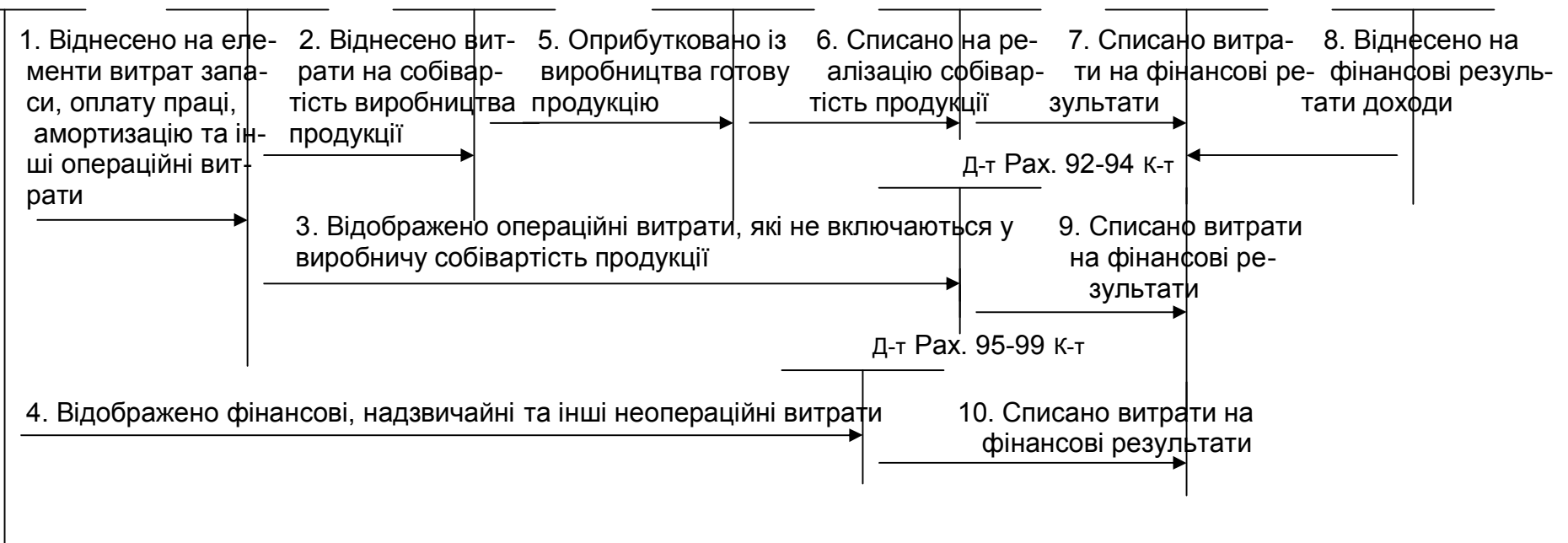


Рис. 9.1. Відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку

Рах. активів і
 Д-т зобов'язань К-т Д-т Рах. 80-84 К-т Д-т Рах. 23 К-т Д-т Рах. 26, 27 К-т Д-т Рах. 79 К-т Д-т Рах. 70-75 К-т

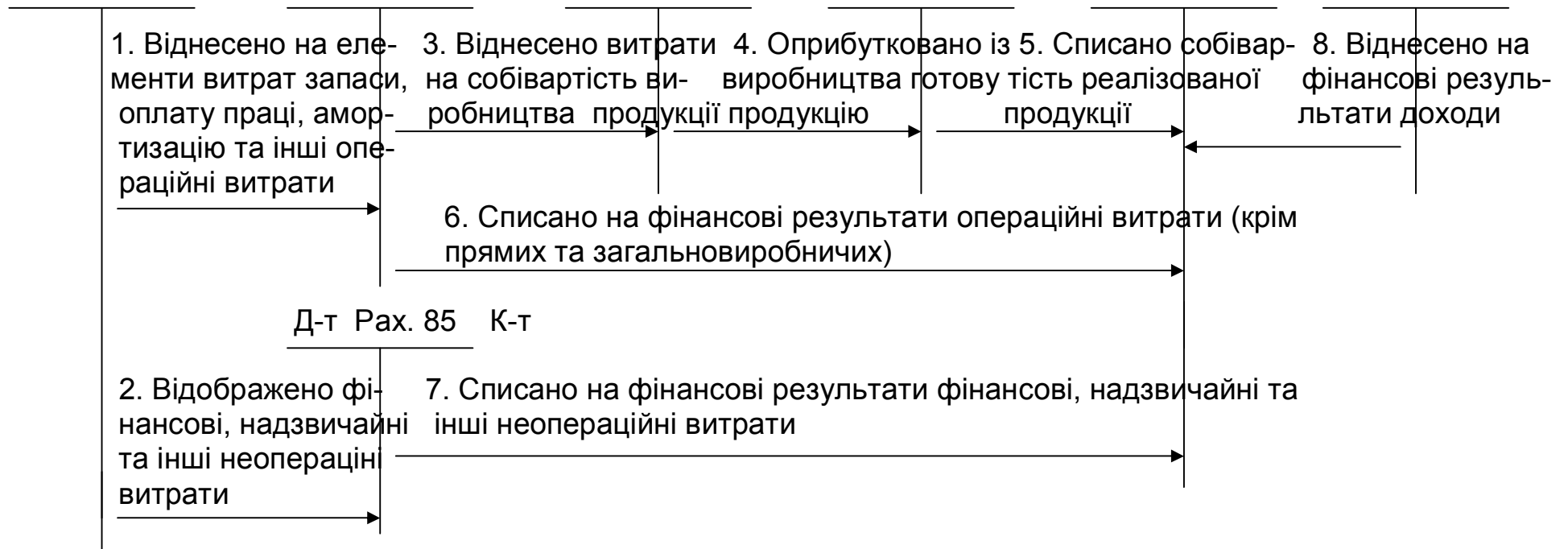


Рис. 9.2. Відображення витрат без використання рахунків класу 9

Рах. активів і

Д-т зобов'язань К-т Д-т Рах. 23,91 К-т Д-т Рах. 26, 27 К-т Д-т Рах. 90 К-т Д-т Рах. 79 К-т Д-т Рах. 70-75 К-т

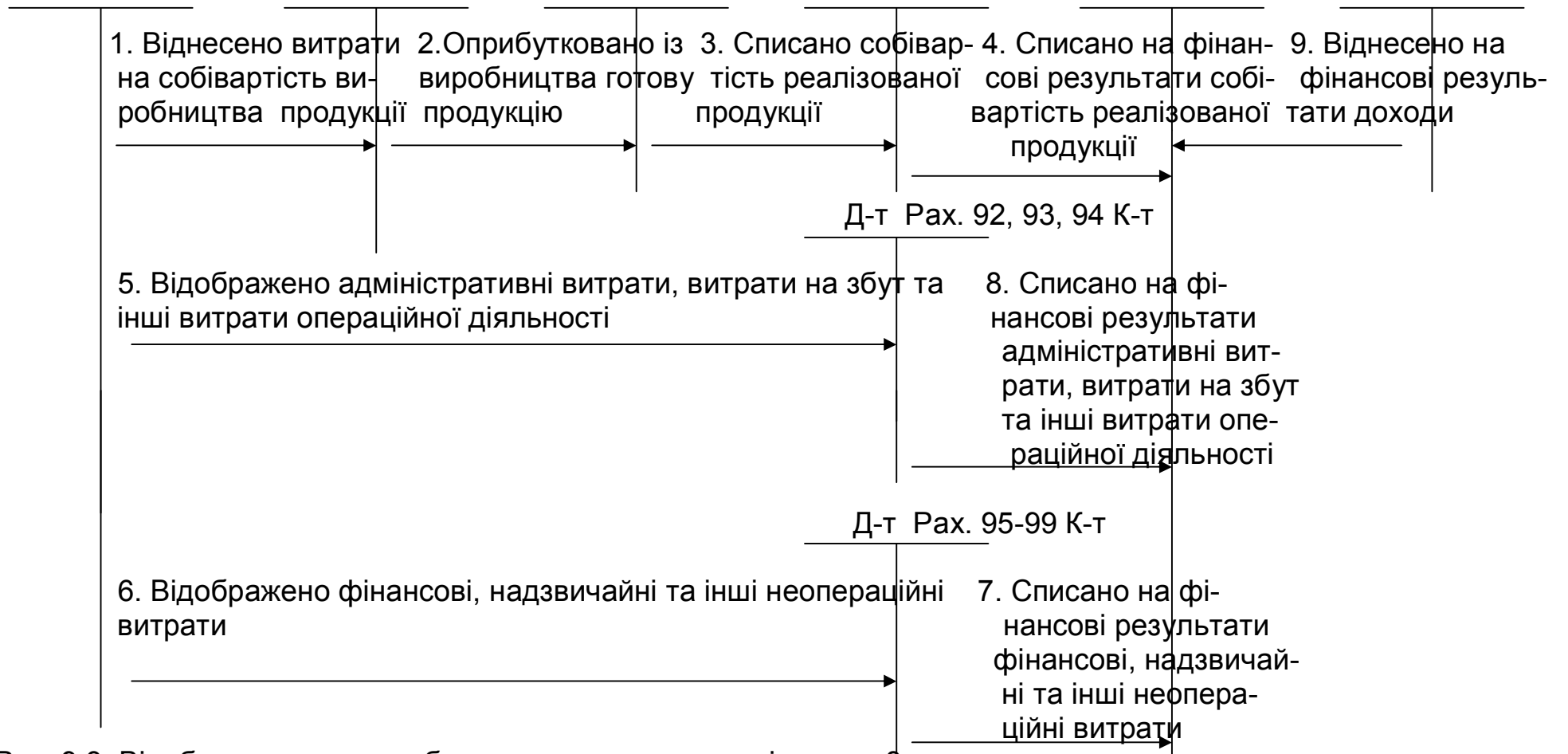


Рис. 9.3. Відображення витрат без використання рахунків класу 8

в) витрати на утримання основних засобів та необоротних активів адміністративного призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо);

г) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

д) витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

е) витрати на вирішення судових спорів;

є) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

ж) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

з) інші витрати адміністративного призначення.

Адміністративні витрати обліковують на рахунку 92 "Адміністративні витрати". По дебету рахунку 92 відображають витрати з кредита різних рахунків (рахунки 13, 20, 22 26, 27, 28, 31, 37, 39, 47, 50, 60, 63, 64, 65, 66, 68, 80, 81, 82, 83, 84 та інші), а по кредиту рахунку 92 списують витрати на фінансові результати в дебет рахунку 79 "Фінансові результати".

Витрати на збут - витрати, пов'язані із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт, послуг. Склад витрат на збут визначено П(С)БО 16 "Витрати", згідно якого до витрат на збут включають:

а) витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах;

б) витрати на ремонт тари для зберігання продукції;

в) оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

г) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

д) витрати на передпродажну підготовку товарів;

е) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

є) витрати на утримання необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

ж) витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги;

з) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

і) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут не відносяться витрати, які згідно договору поставки виконуються постачальником за окрему плату (вартість тари, відпускна ціна доставки цінностей до споживача тощо).

Витрати на збут обліковують на рахунку 93 "Витрати на збут" - по дебету віждображення витрат, а по кредиту - їх списання на фінансові результати в дебет рахунку 79 "Фінансові результати".

При здійсненні витрат на збут роблять запис по дебету рахунку 93 з кредиту різних рахунків (рахунки 13, 20, 22, 26, 27, 28, 31, 37, 39, 47, 50, 60, 63, 64, 65, 66, 68, 80, 81, 82, 83, 84 та інші) залежно від виду проведених витрат. Витрати на збут списують щомісячно або в кінці року на фінансові результати: дебет рахунку 79, кредит рахунку 93.

П(С)БО 16 "Витрати" визначено, що до інших витрат операційної діяльності включаються:

- витрати на дослідження та розробки;

- собівартість реалізованої іноземної валюти;

- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

- втрати від операційної курсової різниці;
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Витрати іншої операційної діяльності (крім витрат, які відображаються на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"), обліковують на рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності". За дебетом рахунку 94 показують суми визнаних витрат операційної діяльності підприємства з кредита різних рахунків аналогічно як і по рахунку 93 "Витрат на збут", а за кредитом – їх списання на фінансові результати в дебет рахунку 79 "Фінансові результати".

На рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" обліковують витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти. Собівартість реалізованих виробничих запасів, сумнівні та безнадійні борги. Втрати від операційної курсової різниці, втрати від знецінення запасів, нестачі і втрати від псування цінностей, штрафи, житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення.

До фінансових витрат відносяться витрати на сплату процентів за користування отриманими кредитами, за випущеними облігаціями, фінансовою орендою та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Облік витрат фінансової діяльності підприємства ведеться на рахунку 95 "Фінансові витрати". За дебетом рахунку 95 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 95 має два субрахунки:

951 "Відсотки за кредит";

952 "Інші фінансові витрати".

На субрахунку 951 обліковують витрати, пов'язані з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків: нараховані відсотки за кредит – дебет субрахунку 951 і кредит субрахунку 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками".

На субрахунку 952 обліковують витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу, зокрема витрати, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів, нарахуванням відсотків за договорами фінансового лізингу тощо.

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

Втрати від участі в капіталі від знецінення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства, обліковують на рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі".

Рахунок 96 має три субрахунки:

961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства" – обліковують витрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування;

962 "Втрати від спільної діяльності" – обліковують витрати внаслідок одержання спільними підприємствами збитків або зменшення власного капіталу;

963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства" – обліковують витрати внаслідок одержання збитків дочірніми підприємствами.

Зменшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання збитків дочірніми підприємствами: дебет рахунку 96 і кредит рахунку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції". Списання втрат від участі в капіталі: дебет субрахунку 792 "Результат фінансових інвестицій" і кредит рахунку 96.

П(С)БО 16 "Витрати" визначено, що до складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);

собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);

собівартість реалізованих майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);

залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;

інші витрати звичайної діяльності.

На рахунку 97 "Інші витрати" ведеться облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а також витрати страхової діяльності.

За дебетом рахунку 97 відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 97 "Інші витрати" має сім субрахунків:

971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій";

972 "Собівартість реалізованих необоротних активів";

973 "Собівартість реалізованих майнових комплексів";

974 "Втрати від неопераційних курсових різниць";

975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій";

976 "Списання необоротних активів";

977 "Інші витрати звичайної діяльності".

На субрахунку 971 відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 972 відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих необоротних активів (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 973 відображається балансова (залишкова) вартість реалізованих

майнових комплексів (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

На субрахунку 974 відображаються втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 975 відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій.

На субрахунку 976 відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).

На субрахунку 977 відображаються інші витрати звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 "Інші витрати".

Згідно з П(С)БО 17 "Податки на прибуток" податки на прибуток визнаються витратами і обліковуються на рахунку 98 "Податок на прибуток". Нараховано податок на прибуток: дебет рахунку 98 і кредит субрахунку 641 "Розрахунки за податками". Списано податок на прибуток: дебет рахунку 79 "Фінансові результати" і кредит рахунку 98.

Надзвичайна подія – подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікуватиметься, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному періоді.

До витрат від надзвичайних подій відносяться:

- а) прями витрати за наслідками цих подій;
- б) витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією наслідків надзвичайних подій.

Облік надзвичайних витрат ведуть на рахунку 99 "Надзвичайні витрати". За дебетом рахунку 99 відображається сума визнаних витрат з кредита рахунків активів (рахунки 10, 11, 20, 26, 27, 28, 30 та інші), за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

9.2. Облік доходів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 15 “Дохід” згідно якого дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов’язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

а) сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов’язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

б) сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.

в) сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

г) сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

д) сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено іншим договором;

е) надходження, що належать іншим особам;

є) надходження від продажу земельної ділянки.

Визнані доходи від звичайної діяльності класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

б) інші операційні доходи;

в) фінансові доходи;

г) інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається при наявності таких умов:

а) покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

б) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

в) сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

г) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду.

Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням його умов.

Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

Проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами. Роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди. Дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Для синтетичного і аналітичного обліку доходів і фінансових результатів призначений журнал № 6, а в сільськогосподарських підприємствах – журнал-ордер № 11 с.-г.

Д-т	Рах 79	К-т	Д-т	Рах 70	К-т	Д-т	Рах 30, 31, 36, 37	К-т
	Списано на фінансові результати: 2. Виручку від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг			Відображено: 1. Дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг				
			Д-т	Рах 71	К-т			

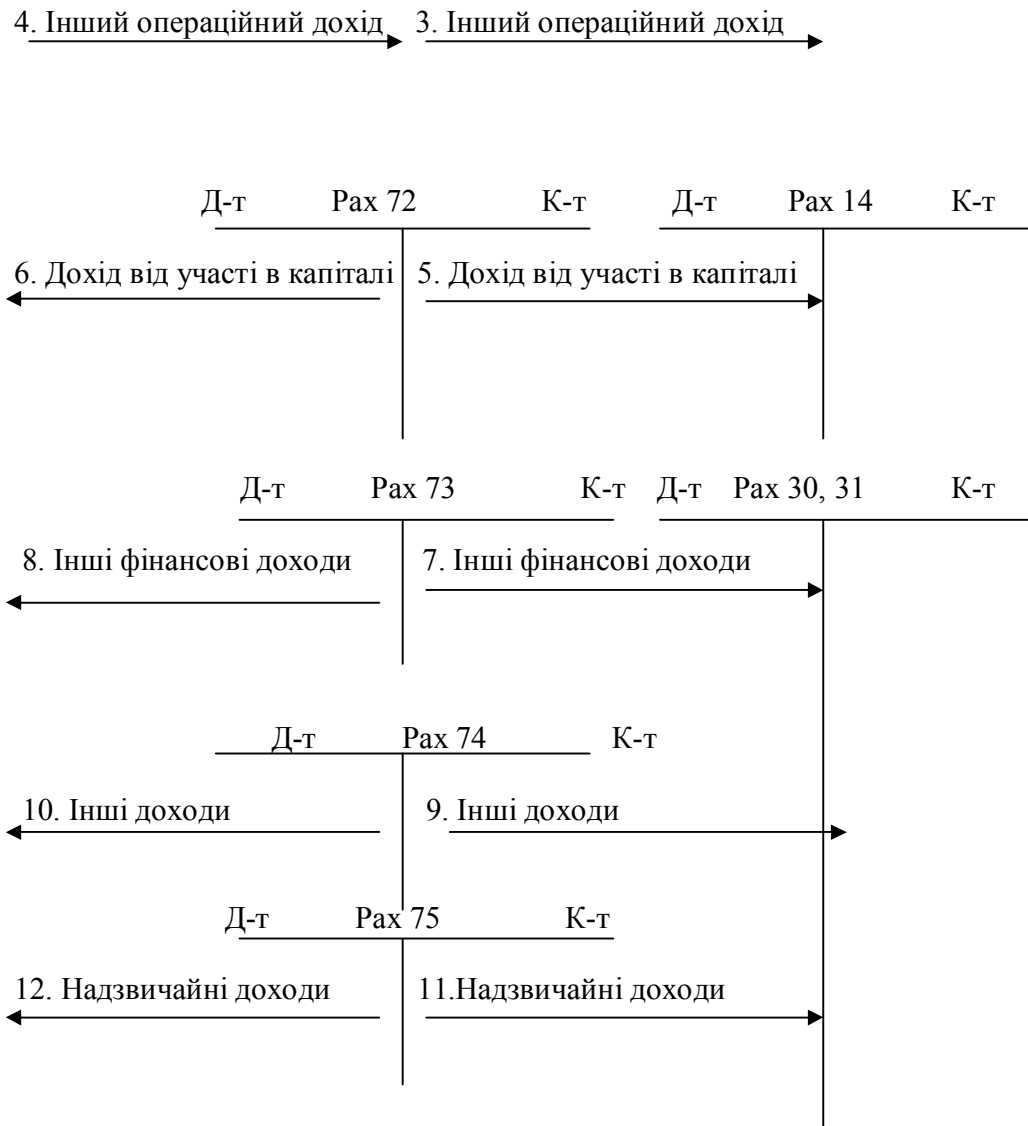


Рис. 9.4. Схема обліку доходів

Облік доходів ведуть на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності». На рахунках цього класу, крім рахунку 76 «Страхові платежі», за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати» (рис. 9.4). Доходи відображають за їх видами, що передбачено відповідними субрахунками до рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75.

Доходи майбутніх періодів мають свої особливості, а тому їх обліковують на рахунку 69 “Доходи майбутніх періодів”, що відноситься до рахунків класу 6 “Поточні зобов’язання”.

Для визначення фінансового результату звітного періоду потрібно порівняти доходи з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Існують доходи, які були отримані в звітному періоді, але вони відносяться до доходів майбутніх періодів. Тобто доходи вже є, але вони ще не зароблені. Це, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручка за вантажні перевезення, виручка від продажу квитків транспортних, театральних-видовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв’язку тощо.

Приклад. Підприємство видає журнал і від передплатників отримало за нього абонементну плату. Це буде дохід майбутніх періодів, бо витрати здійснюватимуться по мірі випуску журналу. А для передплатників сума, яку вони заплатили за підписку, становить витрати майбутніх періодів.

Доходи майбутніх періодів обліковують на пасивному рахунку 69 “Доходи майбутніх періодів”. За кредитом відображається сума одержаних доходів, за дебетом – їх списання та включення до складу доходів звітного періоду. Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами і датами утворення.

Доходи майбутніх періодів відображаються в розділі V пасиву балансу “Доходи майбутніх періодів”.

Доходи майбутніх періодів відображаються в журналі № 3, а сільськогосподарські підприємства – в журналі-ордері № 8 с.-г.

Відпуск матеріальних цінностей на сторону підприємствам і організаціям проводять за накладними, товарно-транспортними накладними (далі -ТТН).

ТТН є підставою для списання матеріалів у продавця і оприбуткування їх у покупця.

ТТН є бланками суворої звітності, а тому ведуть їх відповідний облік наявності та використання як бланків суворої звітності.

При реалізації продукції окремим працівникам та різним фізичним особам із складів за готівку використовують накладні та прибуткові касові ордери (форма № КО-1).

При продажу продукції, здачі виконаних робіт і послуг продавець виписує податкову накладну для відображення податку на додану вартість.

Доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також знижки, надані покупцям та інші вирахування з доходу обліковують на рахунку 70 "Доходи від реалізації".

За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством): а) відображення доходу від реалізації на суму виручки – дебет рахунків 30 "Каса", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами" і кредит субрахунків 701 "Дохід від реалізації готової продукції", 702 "Дохід від реалізації товарів", 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"; б) нарахування податку на додану вартість – дебет рахунків 701, 702, 703 і кредит субрахунку 641 "Розрахунки за податками". Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

На субрахунку 704 "Вирахування з доходу" за дебетом відображають суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем

продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображають списання дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

Продукція вважається проданою з того часу, коли право на її власність перейшло від продавця до покупця. Оплата за реалізовану продукцію може здійснюватися у момент передачі покупцю, після відвантаження продукції (наступна оплата) або до відвантаження продукції (попередня оплата). В зв'язку з цим можливі два методи обліку: нарахування і касовий.

Метод нарахування полягає в тому, що реалізацію відображають у момент відпуску товарів покупцю незалежно від термінів оплати. Касовий метод передбачає відобразити процес реалізації після відпуску товарів і одержання оплати за них. В даний час в Україні використовують метод нарахування.

При комісійній торгівлі учасниками сторін є: комітент-громадянин, підприємство (організація, установа), що здає товар на комісію; комісіонер – господарюючий суб'єкт, який приймає товар на комісію. Відносини сторін регулюються договором. За комітентом зберігається право власності на товар, прийнятий на комісію, до моменту його продажу покупцю.

Товари, подані на комісію, комітент обліковує на своєму балансі, а комісіонер – на позабалансовому субрахунку 024 "Товари, прийняті на комісію". Розрахунки за товари по комісійній винагороді здійснюються між сторонами після реалізації товарів.

Готова продукція і товари, які відпущені покупцю, списуються на реалізацію – дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації" і кредит рахунків 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 28 "Товари". Належна сума виручки відображається по

дебету рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" і кредиту рахунку 70 "Доходи від реалізації". При реалізації за готівку ввиручку від реалізації відображають за дебетом рахунку 30 "Каса" і кредитом рахунку 70.

Повернення куплених цінностей покупцем продавцю відображається у продавця шляхом вирахування із доходу, а сума податку на додану вартість сторнується, а саме:

1) повернуто гроші покупцю – дебет субрахунку 704 "Вирахування з доходу" і кредит рахунку 30 "Каса";

2) коригується методом сторно податкове зобов'язання – дебет субрахунку 704 "Вирахування з доходу" і кредит субрахунку 641 "Розрахунки за податками";

3) зменшують нарахований дохід: дебет субрахунку 791 "Результат основної діяльності" і кредит субрахунку 704 "Вирахування з доходу";

4) повернений товар відновлюється (запис червоне сторно) - дебет субрахунку 791 "Результат основної діяльності" і кредит субрахунку 281 "Товари на складі".

На субрахунку 705 "Перестраховування" підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування", узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховування. За дебетом субрахунку 705 відображають суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховикам за договорами перестраховування, за кредитом - частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестраховування. Щомісяця сальдо субрахунку 705 списують у кореспонденції із субрахунком 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

“Порядком ведення консолідованого бухгалтерського обліку промислово-фінансовими групами”, який затверджено наказом Міністерства фінансів України № 61 від 24 березня 2000 р. передбачено субрахунки 705 “Дохід від реалізації проміжної продукції” і 706 “Дохід від реалізації кінцевої продукції” використовують підприємства промислово-фінансових груп (далі – ПФГ), що діють відповідно до Закону України від 21 листопада 1995 р. № 437/95-ВР “Про промислово-фінансові групи” та Господарського кодексу України.

На субрахунку 705 “Дохід від реалізації проміжної продукції” учасники ПФГ відображають виручку від реалізації проміжної продукції.

На субрахунку 706 “Дохід від реалізації кінцевої продукції” головне підприємство ПФГ відображає виручку від реалізації кінцевої продукції.

На рахунку 71 “Інший операційний дохід” обліковують доходи від операційної діяльності підприємства, крім доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.

До інших операційних доходів відносяться: доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); суми одержаних грантів та субсидій; інші доходи від операційної діяльності.

За кредитом рахунку 71 “Інший операційний дохід” відображається одержання доходу, за дебетом – суми непрямих податків та списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

На рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі” обліковують доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі. За кредитом рахунку відображається одержання доходу, за дебетом - списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”. Рахунок 72 кореспондує по дебету з кредитом рахунку 79 “Фінансові результати”, а по кредиту з дебетом рахунку 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”.

Рахунок 73 “Інші фінансові доходи” призначений для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності. За кредитом рахунку 73 відображається визнана сума доходів, а за дебетом - списання кредитового обороту на рахунок 79 “Фінансові результати”.

При нарахуванні дивідендів або відсотків до одержання запис роблять по дебету субрахунку 373 “Розрахунки за нарахованими доходами” і по кредиту субрахунків 731 “Дивіденди одержані” або 732 “Відсотки одержані” відповідно. При одержанні дивідендів і відсотків – дебет рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, кредит субрахунку 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”.

Аналітичний облік по субрахунку 733 “Інші доходи від фінансових операцій” ведеться за об’єктами інвестування.

На рахунку 74 “Інші доходи” обліковують доходи, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства.

За кредитом рахунку 74 відображають одержання доходу в кореспонденції з різними рахунками (рахунки 10, 11, 12, 20, 20, 21, 22, 28, 30, 46, 63 та інші), за дебетом – належна сума непрямих податків (в дебет рахунку 64 “Розрахунки

за податками й платежами”) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 74 “Інші доходи” має шість субрахунків:

741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”;

742 “Дохід від реалізації необоротних активів”;

743 “Дохід від реалізації майнових комплексів”;

744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”;

745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”;

746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

На субрахунках 741-745 обліковують відповідні доходи, що видно з назви субрахунків. По субрахунку 746 обліковують доходи від списання кредиторської заборгованості, від вартості негативного гудвілу та інші доходи від звичайної діяльності.

На рахунку 75 “Надзвичайні доходи” обліковують доходи, які виникли внаслідок надзвичайних подій. За кредитом рахунку 75 відображають визнана сума відшкодування в кореспонденції з дебетом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 37 “Розрахунки з різними дебіторами”, 50 “Довгострокові позики”, 60 “Короткострокові позики”, за дебетом - списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Рахунок 75 має два субрахунки:

751 “Відшкодування збитків від надзвичайних подій”;

752 “Інші надзвичайні доходи”.

По субрахунку 751 відображається сума відшкодування втрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження втрат від надзвичайних подій. На субрахунку 752 відображається дохід від інших надзвичайних подій.

На рахунку 76 «Страхові платежі» страховики обліковують надходження страхових платежів за договорами страхування. За кредитом рахунку 76 показують збільшення у страховика страхових платежів у кореспонденції з дебетом рахунків 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 70 «Доходи від реалізації», за дебетом – повернення страхувальнику страхових платежів у кредит рахунків 30, 31, 36, 70. Рахунок 76 щомісяця закривається кореспонденцією з субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

9.3. Облік фінансових результатів

Фінансові результати від звичайної і надзвичайної діяльності визначають по рахунку 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку 79 відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів (рахунки 70-75), за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток (рахунки 90, 92-99). Сальдо рахунку 79 списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»: дебет рахунку 79 і кредит рахунку 44 – нерозподілені прибутки; дебет рахунку 44 і кредит рахунку 79 – непокриті збитки.

Рахунок 79 має чотири субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності»;

794 «Результат надзвичайних подій».

На субрахунку 791 визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства: дебет рахунків 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід» і кредит субрахунку 791 – списано доходи; дебет субрахунку 791 і кредит рахунків 90 «Собівартість реалізації», 92

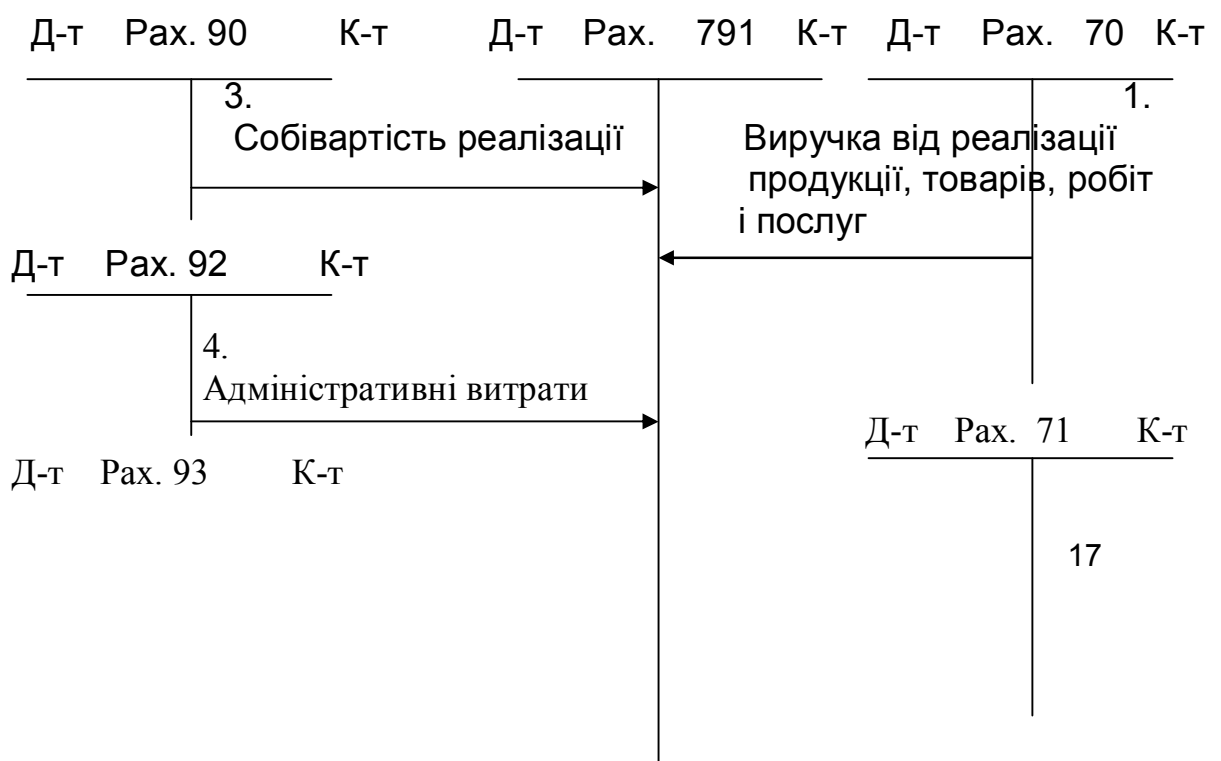
“Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” – списано витрати.

На субрахунку 792 визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства: дебет рахунків 72 “Дохід від участі в капіталі”, 73 “Інші фінансові доходи” і кредит субрахунку 792 – списано доходи; дебет субрахунку 792 і кредит рахунків 95 “Фінансові витрати”, 96 “Втрати від участі в капіталі” – списано витрати.

На субрахунку 793 визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства: дебет рахунку 74 “Інші доходи” і кредит субрахунку 793 – списано доходи; дебет субрахунку 793 і кредит рахунку 97 “Інші витрати” – списано витрати.

На субрахунку 794 визначається прибуток (збиток) від надзвичайних подій: дебет рахунку 75 “Надзвичайні доходи” і кредит субрахунку 794 – списано доходи; дебет субрахунку 794 і кредит рахунку 99 “Надзвичайні витрати”, – списано витрати.

Визначений фінансовий результат з рахунку 79 переноситься на рахунок 44: дебет рахунку 79 і кредит рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” – прибуток; дебет рахунку 44 і кредит рахунку 79 – збиток.



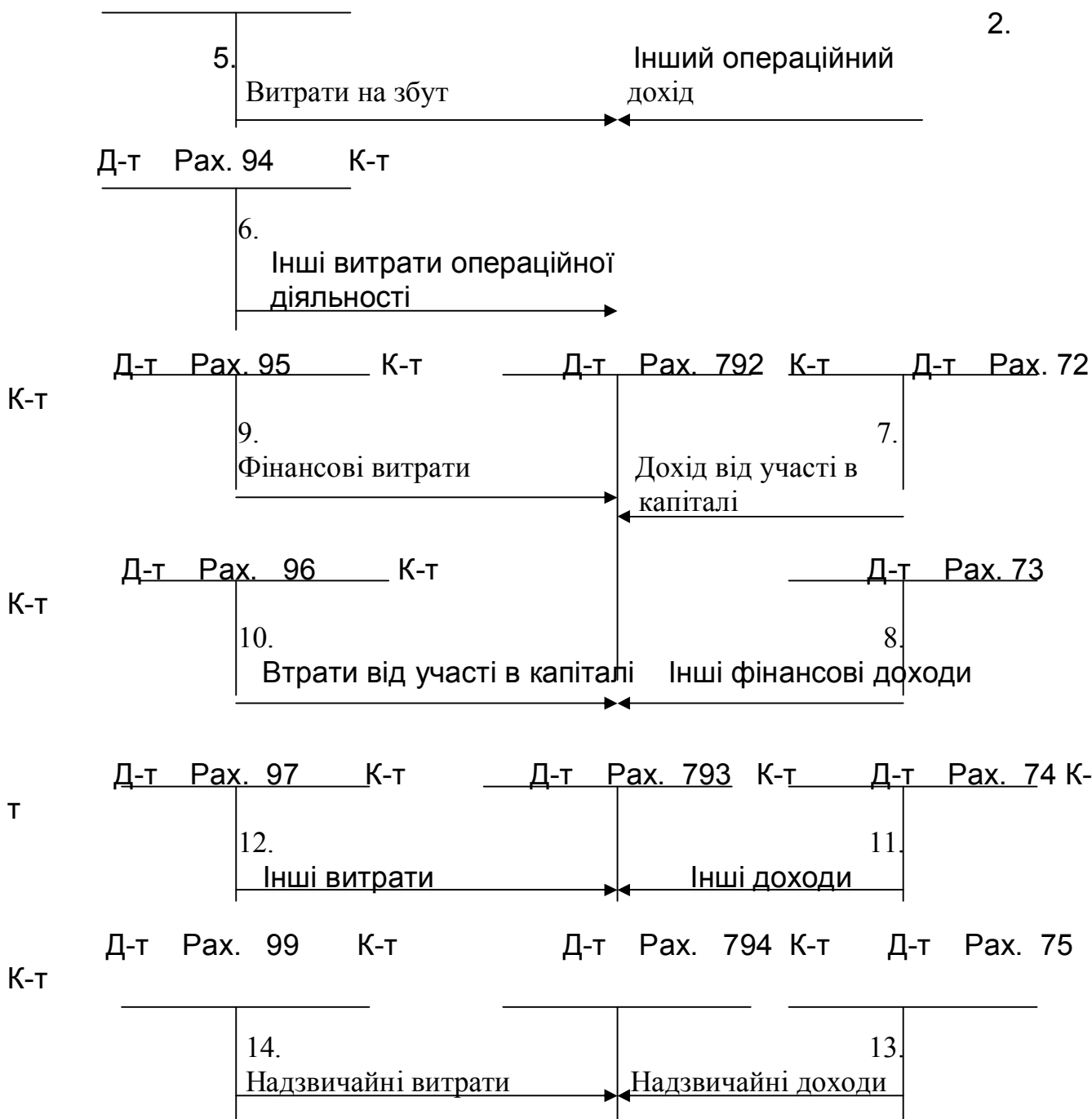


Рис. 9.5. Схема обліку фінансових результатів

Схема обліку фінансових результатів показана на рисунку 9.5. Списання податку на прибуток відображають по дебету рахунку 79 «Фінансові результати» і по кредиту рахунку 98 «Податок на прибуток».

9.4. Особливості обліку у різних типах організацій

9.4.1. Форми господарювання

Підприємницьку діяльність в Україні регулює Господарський кодекс України від 16 січня 2003р. № 436-IV. Згідно статті 4, глави 42 підприємництво - це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Для того, щоб займатись підприємницькою діяльністю потрібно визначитись, яку організаційно-правову форму господарської діяльності обрати.

Господарським кодексом України визначені такі види та організаційні форми підприємств:

приватне підприємство, що діє на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи);

підприємство, що діє на основі колективної власності (підприємство колективної власності);

комунальне підприємство, що діє на основі комунальної власності територіальної громади;

державне підприємство, що діє на основі державної власності;

підприємство, засноване на змішаній формі власності (на базі об'єднання майна різних форм власності).

Орендним підприємством визнається підприємство, створене орендарем на основі оренди цілісного майнового комплексу існуючого державного або комунального підприємства чи майнового комплексу виробничого структурного підрозділу (структурної одиниці) цього підприємства з метою здійснення підприємницької діяльності.

Підприємство в статутному фонді якого не менш як десять відсотків

становить іноземна інвестиція, визнається підприємством з іноземними інвестиціями.

Громадянин визнається суб'єктом господарювання у разі здійснення ним підприємницької діяльності за умови державної реєстрації його як підприємця без статусу юридичної особи.

Громадянин-підприємець відповідає за своїми зобов'язаннями усім своїм майном, на яке відповідно до закону може бути звернено стягнення.

Юридичні особи, незалежно від форм власності, а також повнолітні громадяни можуть утворювати благодійні організації (благодійні фонди, членські благодійні організації, благодійні установи тощо).

Благодійною організацією визнається недержавна організація, яка здійснює благодійну діяльність в інтересах суспільства або окремих категорій осіб без мети одержання прибутків від цієї діяльності.

Юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік можуть бути віднесені до малих підприємств, середніх або великих підприємств.

Малими (або суб'єктами малого підприємництва) визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує суми, еквівалентної п'ятистам тисячам євро за середньорічним курсом Національного банку України щодо гривні.

Великими підприємствами визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує тисячу осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує суму, еквівалентну п'яти мільйонам євро за середньорічним курсом Національного банку України щодо гривні.

Отже, для успішного ведення підприємницької діяльності необхідно з'ясувати і вибрати найбільш оптимальну форму господарської діяльності і зареєструватися. Державна реєстрація суб'єктів господарювання проводиться у виконавчому комітеті міської, районної у місті ради або в районній державній адміністрації за місцезнаходженням або місцем проживання даного суб'єкта. відповідно до Закону України від 15 травня 2003 р. № 755-IV “Про державну реєстрацію юридичних та фізичних осіб – підприємців”.

Ведення бухгалтерського обліку всіма юридичними особами створеними відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності здійснюється відповідно до Закону України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Таким чином, усі підприємства повинні вести бухгалтерський облік за загально прийнятними нормами і принципами, враховуючи особливості діяльності кожного з них.

9.4.2. Облік у приватного підприємця

Фізична особа – суб'єкт господарювання сплачує податок із оподаткованого доходу. Загальним оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між валовим доходом (виручкою у грошовій та натуральній формі) і документально підтвердженими витратами, безпосередньо пов'язаними з одержанням доходу. Якщо ці витрати не можуть бути підтверджені документально, то вони враховуються податковими органами при проведенні остаточних розрахунків за нормами встановленими у відсотках до валового доходу.

Громадяни, які одержують доходи від здійснення будь-якої підприємницької діяльності, пов'язаної з виробництвом, реалізацією товарів,

наданням послуг, зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат за встановленою формою. Книга нумерується, прошивається, стверджується підписом начальника або заступника начальника податкової інспекції та печаткою.

Відповідно до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. № 727 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, можуть обрати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, якщо у трудових відносинах з ними, включаючи членів їх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. гривень.

Розміри єдиного податку встановлюються відповідною місцевою радою залежно від територіального розташування місця торгівлі і не можуть бути менше ніж 20 гривень та більше ніж 200 гривень за календарний місяць для фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність самостійно.

Фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, мають право перейти на фіксований податок шляхом придбання патенту

У разі сплати фіксованого податку платник такого податку звільняється від ведення обов'язкового обліку доходів і витрат.

Фізичні особи, які займаються підприємницькою діяльністю, надають податковому органу податковій декларації наростаючим підсумком з початку року (за квартал, півріччя, три квартали, рік) у строки, визначені законом (протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, тобто не пізніше: 10 травня — за I квартал, 9 серпня — за перше півріччя, 9 листопада — за 9 місяців, 9 лютого наступного року — за звітний рік). У декларації зазначаються загальні суми одержаного доходу,

витрат і сплаченого податку за звітний податковий період, за який здійснюється оподаткування.

Нарахування авансових та остаточних сум податку провадиться податковими органами у 15-денний строк з дня одержання податкової декларації.

9.4.3. Облік у суб'єктів малого підприємництва

Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи облік ведуть на бухгалтерських рахунках. Міністерство фінансів України наказом від 19 квітня 2001 р. № 186 для них затвердило спрощений план рахунків (додаток 2).

Спрощений План рахунків можуть застосовувати суб'єкти підприємницької діяльності - юридичні особи, які відповідно до чинного законодавства визнані суб'єктами малого підприємництва, юридичні особи, що не займаються підприємницькою діяльністю (крім бюджетних установ), незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності. Суб'єкти підприємницької діяльності спрощений План рахунків застосовують у разі складання ними фінансової звітності відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва".

Облік та узагальнення інформації про позабалансові активи і зобов'язання підприємства здійснюють з використанням позабалансових рахунків класу 0 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. № 291 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999р. за № 892/4185.

Записи на рахунках бухгалтерського обліку спрощеного Плану рахунків і на позабалансових рахунках для узагальнення інформації про наявність і рух

активів, капіталу, зобов'язань, про доходи і витрати, факти фінансово-господарської діяльності здійснюються відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 і зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 893/4186.

З метою забезпечення необхідної деталізації та аналітичності обліково-економічної інформації підприємства вводять до спрощеного Плану рахунків субрахунки, виходячи з призначення рахунків, потреб управління підприємством.

Міністерство фінансів України наказом від 25 червня 2003 р. № 422 затвердило “Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами” (далі - Рекомендації). Рекомендаціями передбачено, що малі підприємства можуть використовувати просту і спрощену форми бухгалтерського обліку.

Проста форма застосовується малими підприємствами з незначним документооборотом (кількістю господарських операцій), які здійснюють діяльність з виконання нематеріаломістких робіт і послуг. Ця форма передбачає використовувати один регістр - Журналу обліку господарських операцій (далі – Журнал). Це комбінований регістр, в якому поєднано хронологічний і систематичний запис.

В журналі реєструють операції (графи номер запису, дата і номер документа, зміст операції, сума) у хронологічному порядку і записують суми по дебету і кредиту кореспондуючих рахунків (систематичний запис).

Записи у журналі здійснюються на підстав первинних документів, відомостей нарахування заробітної плати, амортизації тощо.

У графі “Зміст операції” записи роблять так щоб можна було зрозуміти

суть операції і підставу для проведення та посиланням на документ. У графі “Сума” зазначають загальну суму господарської операції, яка одночасно записується в дебет і кредит відповідних рахунків (метод подвійного запису).

Паралельно з журналом при потребі ведуть відомості для аналітичного обліку основних засобів, тварин та птиці, витрат виробництва. Наявність матеріальних запасів відображають в інвентаризаційних описах.

Нарахування оплати праці найманим працівникам проводять в окремій відомості. Стан розрахунків з різними підприємствами можна встановити по записах в журналі. Але якщо в господарстві значний обсяг розрахункових операцій, то для обліку доцільно використовувати окрему відомість.

Журнал заповнюється по мірі надходження документів. У кінці місяця в ньому вираховують обороти і залишки по рахунках, які використовують для складання звітності.

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає використання відомостей (табл. 9.1). Для кожного рахунку чи групи рахунків призначена конкретна відомість. На підставі первинних і зведених документів в ній роблять запис по дебету і кредиту відповідних рахунків. Записи проводять по мірі надходження документів.

Таблиця 9.1

Відомості для обліку в малих підприємствах

Назва відомості	Номери рахунків у відомості
Відомість 1-м	
Розділ I. Облік готівки і грошових документів	30
Розділ II. Облік грошових коштів та їх еквівалентів	31
Відомість 2-м. Облік запасів	20, 26
Відомість 3-м	
Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів	37, 55, 64, 68, 69
Розділ II. Облік розрахунків з оплати праці	66
Відомість 4-м	

Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зносу)	10, 13
Розділ II. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів	14, 15, 18, 35
Відомість 5-м	
Розділ I. Облік витрат	84, 85
Розділ II. Облік витрат на виробництво	23
Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів	44 70, 79
Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів	39, 40, 47
Оборотно-сальдова відомість	Головна книга

У відомостях поєднано синтетичний і аналітичний облік, тому окремо аналітичний облік не ведеться. В кінці місяця по відомостях підраховують підсумки, які взаємно звіряють. Обороти по кредиту рахунків переносять у оборотно-сальдову відомість, яка є головною книгою шахової форми.

Порядок відображення операцій на рахунках у малих підприємствах, які здійснюють виробництво продукції, та які займаються торговельну діяльністю показано на рисунках (рис. 9.6, 9.7).

Рах.10, 13,

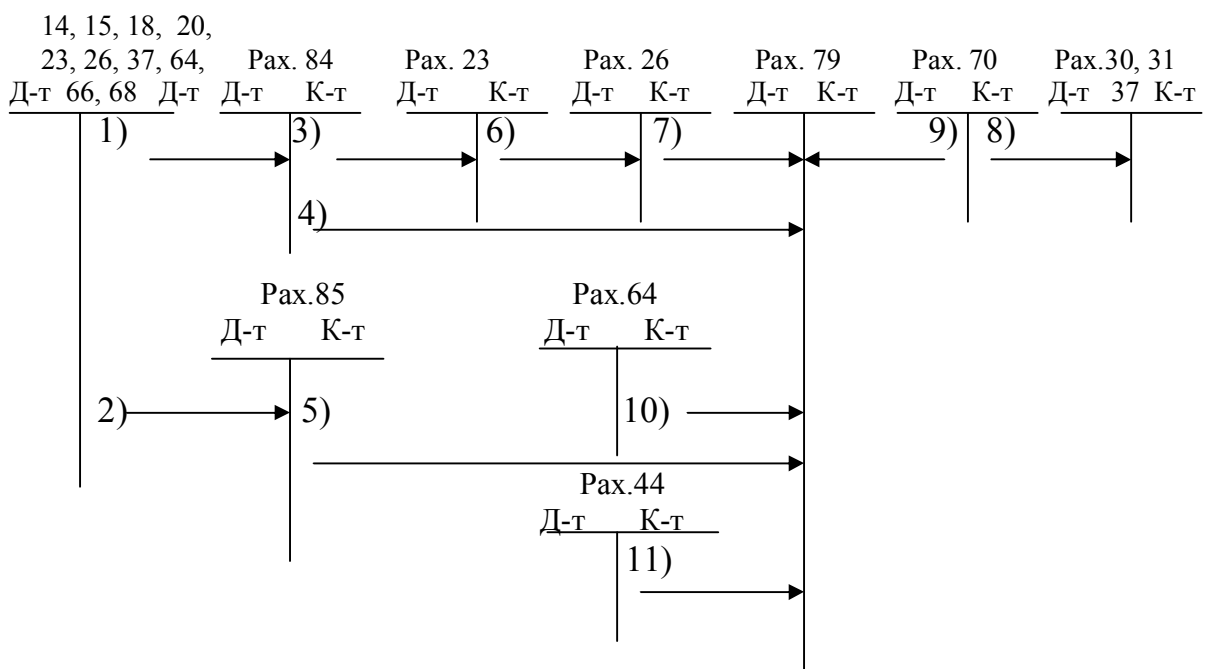
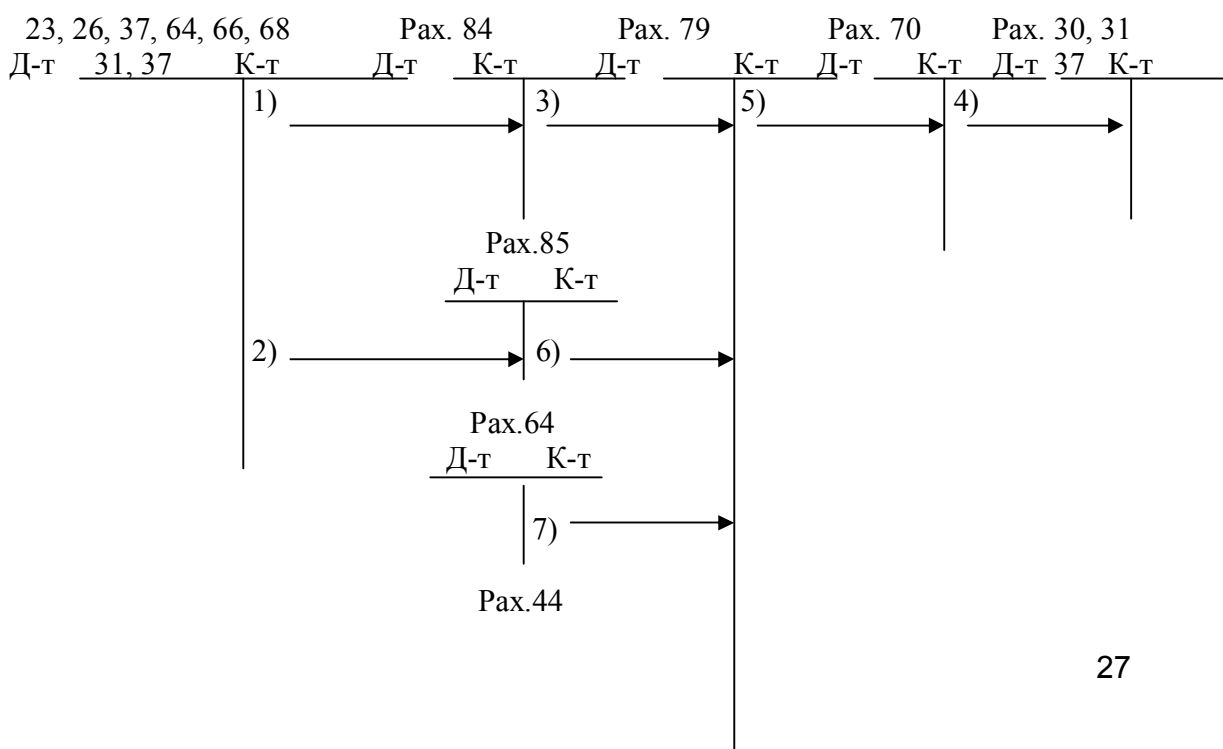


Рис. 9.6. Відображення операцій на рахунках малих підприємств, які займаються виробництвом продукції

1. Відображено витрати операційної діяльності.
2. Відображено витрати неопераційної діяльності та надзвичайні витрати.
3. Списано витрати, які включаються у виробничу собівартість продукції.
4. Списано витрати операційної діяльності, які не включаються у виробничу собівартість продукції.
5. Списано інші витрати на фінансові результати.
6. Опубліковано готову продукцію із виробництва.
7. Списано собівартість реалізованої продукції.
8. Відображено дохід (виручку) від реалізації продукції.
9. Списано на фінансові результати виручку від реалізації продукції.
10. Нараховано єдиний податок.
11. Відображено фінансові результати (прибуток).

Згідно з Указом № 727 юридичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб, і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн. гривень можуть перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Рах.10, 13, 14, 15, 18, 20,



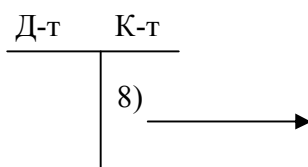


Рис. 9.7. Відображення операцій на рахунках малих підприємств, які займаються торгівельною діяльністю

1. Відображено витрати операційної діяльності.
2. Відображено витрати неопераційної діяльності та надзвичайні витрати.
3. Списано на фінансові результати операційні витрати.
4. Відображено дохід (виручку) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.
5. Списано на фінансові результати виручку від реалізації товарів.
6. Списано на фінансові результати інші (неопераційні) витрати.
7. Нараховано єдиний податок.
8. Відображено фінансові результати (прибуток).

Юридичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, які перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, самостійно обирають одну з таких ставок єдиного податку:

1) 6 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати податку на додану вартість;

2) 10 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку;

Юридичні особи сплачують єдиний податок за ставкою 6 % або 10 % від суми виторгу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також ті податки, що сплачує фізична особа (перелічені вище). Юридичні особи також сплачують з доходів працівників відрахування до Пенсійного фонду України та на соціальне страхування на випадок безробіття.

Юридичні особи, які перейшли на спрощену систему, зобов'язані вести книгу обліку доходів та витрат і касову книгу, подавати до органу державної податкової служби до 20 числа місяця, що настає за звітним (податковим)

періодом, розрахунки про сплату єдиного податку, акцизного збору і, в разі обрання ними єдиного податку за ставкою 6 відсотків, розрахунок про сплату податку на додану вартість. Такі суб'єкти повинні виписувати податкові накладні, подавати декларації з податку на додану вартість. Податковим періодом для цих платників є квартал.

Суб'єкти, що обрали ставку єдиного податку в розмірі 10 відсотків від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), не є платниками податку на додану вартість, а тому не мають права виписувати податкові накладні.

Суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, використовують книгу обліку доходів і витрат, порядок ведення якої затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 12 жовтня 1999 р. № 554 і касову книгу.

В Книзі обліку доходів і витрат у хронологічній послідовності на підставі первинних документів здійснюються записи про операції, що відбулися у звітному (податковому) періоді.

Книга повинна бути прошнурована та мати пронумеровані сторінки. На останній сторінці вказується кількість сторінок, що є в книзі, запис про це завіряється підписом керівника, печаткою суб'єкта малого підприємництва та печаткою органу державної податкової служби, де зареєстрований суб'єкт малого підприємництва.

Склад фінансової звітності для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 р. № 39.

Фінансовий звіт заповнюється у складі двох форм: № 1-М “Баланс” і № 2-М “Звіт про фінансові результати”, що мають скорочений обсяг.

9.4.4. Облік у торгівлі

Торгівля є роздрібна і оптова. Роздрібна торгівля передбачає продаж товарів або послуг безпосередньо кінцевим споживачам для їх власного некомерційного використання. Оптова торгівля - сфера підприємницької діяльності з придбання і відповідного перетворення товарів для наступної їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності.

В підприємствах роздрібною торгівлі товари оцінюють за цінами продажу. Тому придбані товари дооцінюють до цін продажу по середньому проценту торговельної націнки. За рахунок націнки відшкодовується ПДВ і витрати торгового підприємства. Тобто торговельна націнка складається із націнки для відшкодування витрат і отримання прибутку, а також сум ПДВ, що включені у продажну вартість товару.

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) включають затрати по заготівлі товарів, оплату тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування товарів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування товарів. ТЗВ включаються до собівартості придбаних товарів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку.

Торгова націнка встановлюється у відсотках до собівартості придбаних товарів. Згідно П(С)БО 9 "Запаси" оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані

товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки.

Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Проведення торгової націнки товарів відображають записом: дебет субрахунку 282 "Товари в торгівлі", кредит субрахунку 285 "Торгова націнка". Торгову націнку, яка припадає на реалізовані товари списують у зворотному порядку: дебет субрахунку 285, кредит субрахунку 282. Її можна списати методом червоного сторно, як передбачено в П(С)БО 9 "Запаси" - дебет субрахунку 282, кредит субрахунку 285.

При видачі грошей покупцеві в зв'язку з поверненням товарів складається фіскальний касовий чек видачі коштів. Це розрахунковий документ, надрукований реєстратором розрахункових операцій при проведенні розрахунків у разі видачі коштів покупцеві при поверненні товару, рекомпенсації послуги, прийнятті цінності під заставу, виплаті виграшів у державній лотереї тощо.

Повернення грошей покупцеві відображають записом по дебету субрахунку 704 "Вирахування з доходу" і по кредиту субрахунку 301 "Каса в національній валюті". Коригується методом "червоне сторно" сума податкового зобов'язання, що відноситься до повернутих товарів: дебет субрахунку 704, кредит субрахунку 641 "Розрахунки за податками". Зменшується нарахований доход: дебет субрахунку 791 "Результат основної діяльності", кредит субрахунку 704. Повернений товар відновлюють в торгівлі "червоним сторно": дебет субрахунку 791, кредит субрахунку 282 "Товари в торгівлі".

Порядок відображення на бухгалтерських рахунках операцій з придбання та реалізації товарів на умовах попередньої оплати показано в таблиці 9.2.

При комісійній торгівлі учасниками сторін є дві особи:

комітент - громадянин, підприємство (організація, установа), що здає товар на комісію; комісіонер - господарюючий суб'єкт, який приймає товар на комісію. Комісіонер є посередником між комітентом і покупцем.

За договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента.

Таблиця 9.2

Кореспонденція рахунків по обліку надходження і реалізації товарів на умовах попередньої оплати

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
Перераховано аванс постачальнику (попередня оплата)	371 "Роз- рахунки за виданими авансами"	311 "Поточ- ні рахунки в національ- ній валюті"	6000
Відображається податковий кредит з ПДВ	641 "Роз- рахунки за податками"	644 "По- датковий кредит"	1000
Оприбутковано товар, що надійшов від постачальника: а) вартість товару	281 "Товари на складі"	631 "Розра- хунки з віт- чизняними постачаль- никами"	5000
б) сума податкового кредиту з ПДВ	644	631 "Розра-	1000

	“Податковий кредит”	хунки з вітчизняними постачальниками”	
Закриваються розрахунки з постачальниками за рахунок попередньої оплати	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	371 “Розрахунки за виданими авансами”	6000
Отримано аванс (попередня оплата) від покупця	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	681 “Розрахунки за авансами одержаними”	9000
Відображається податкове зобов'язання з ПДВ	643 “Податкові зобов'язання”	641 “Розрахунки за податками”	1500
Списано товар на реалізацію	902 “Собівартість реалізованих товарів”	281 “Товари на складі”	5000
Нараховано заборгованість за відвантажений товар	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	702 “Дохід від реалізації товарів”	9000
Нараховано податкове зобов'язання з	702 “Дохід	643 “По-	1500

ПДВ	від реалізації товарів”	даткові зобов’язання”	
Закриваються розрахунки з покупцями за рахунок авансу	681 “Розрахунки за авансами одержаними”	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	9000

За комітетом зберігається право власності на товар, прийнятий на комісію, до моменту його продажу покупцю. Комітент має право в будь-який час забрати зданий на комісію товар, сплативши комісіонеру обумовлену плату за його зберігання. Товар рахується на балансі комітента до його реалізації. Таким чином, передача товарів від комітента комісіонеру не вважається продажем, а тому дозволяється сплачувати податки при комісійній торгівлі не за датою відпуску товарів, а після їх продажу. Такою вигодою доцільно користуватися.

Товари від юридичних осіб приймаються згідно з товаросупровідними документами та за наявності інформації про товар.

Приймання товарів на комісію комісіонер оформляє квитанцією, яка виписується у двох примірниках. Перший її примірник видається комітенту, а другий (комітентська карта) - залишається у комісіонера і з товарним звітом передається у бухгалтерію.

Прийняті товари на комісію фахівець-оцінник записує в оціночно-здавальну відомість, вказуючи номер квитанції, назву товару і ціну реалізації. Оціночна відомість складається в двох примірниках. Перший з них разом з товарним звітом здається у бухгалтерію, другий, разом з товарами, що прийняті на комісію, передається матеріально-відповідальній особі.

Контроль прийняття товарів на комісію, їх рух та розрахунки здійснюють шляхом ведення оборотної відомості. В ній записують такі дані: дата і номер квитанції, назва товару, сальдо на початок місяця товарів та заборгованості, надходження товарів, їх продаж, уцінка, повернення, нарахування і виплати комітенту, сальдо на кінець місяця товарів та заборгованості комітенту. Відомість із зазначеними реквізитами може готуватися на комп'ютері.

Майно, що надійшло до комісіонера від комітента або набуто комісіонером за рахунок комітента, є власністю останнього. Отже товари, передані на комісію, комітент обліковує на своєму балансі, а комісіонер - на позабалансовому субрахунку 024 "Товари, прийняті на комісію".

Готівку за продані товари оприбутковують через реєстратор розрахункових операцій (РРО), що передбачено Законом України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг" записом по дебету рахунку 30 "Каса" і кредиту субрахунку 702 "Дохід від реалізації товарів". При безготівкових розрахунках запис може бути проведений в дебет рахунків 31 "Рахунки в банках" (гроші від продажу поступили на поточний рахунок згідно виписки банку) або 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" (при наступній оплаті).

Після продажу товарів виникає податкове зобов'язання: дебет субрахунку 702 і кредит субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" - по нових товарах на загальну суму виторгу, а по вживаних товарах - виходячи із суми комісійної винагороди.

По проданих товарах відображають заборгованість комітенту: дебет субрахунку 702 і кредит субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами". По нових товарах зазначений запис роблять без ПДВ, а на суму ПДВ показують податковий кредит: дебет субрахунку 644 "Податковий кредит" і кредит субрахунку 685. Оплату комітенту записують в дебет субрахунку 685 і

кредит рахунків 30 або 31. Реалізовані або повернуті комітенту товари списують по кредиту позабалансового субрахунку 024.

Надходження платежів від комітента за зберігання товарів показують по дебету рахунків 30 або 31 і кредиту субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг". Ця послуга обкладається ПДВ: дебет субрахунку 703 і кредит субрахунку 641 "Розрахунки за податками".

Дохід від продажі списують на фінансові результати: дебет рахунку 70 "Доходи від реалізації" і кредит рахунку 79 "Фінансові результати".

Витрати, пов'язані з діяльністю по комісійній торгівлі, комісіонер обліковує по дебету рахунку 93 "Витрати на збут". Ці витрати списують в кінці місяця: дебет рахунку 79 і кредит рахунку 93. Фінансовий результат визначають по записах на рахунку 79.

Матеріальні цінності, передані на комісію, до їх реалізації залишаються на балансі комітента. При передачі цінностей в оцінці по облікових цінах комітент проводить запис по дебету і кредиту відповідних матеріальних рахунків (рахунки 10, 20, 26, 27, 28). Картки складського обліку, інвентарні картки та інші реєстри аналітичного обліку по цінностях, переданих на комісію, групують в окремий розділ.

Після одержання від комісіонера виручки за продані цінності їх списують в дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації", відображаючи одночасно податкове зобов'язання з ПДВ.

Покупець придбані товари у комісіонера, обліковує як звичайну покупку:

1. Оприбуткування товарів по ціні придбання за мінусом суми ПДВ - дебет рахунку 28 "Товари", кредит рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками";

2. Відображення податкового кредиту (при наявності податкової накладної) - дебет субрахунку 641 "Розрахунки за податками", кредит рахунку 63;

3. Оплата за придбаний товар - дебет рахунку 63, кредит рахунку 31
"Рахунки в банках".

Питання для самоконтролю:

1. Рахунки для обліку витрат.
2. Облік собівартості реалізації.
3. Склад та облік адміністративних витрат.
4. Склад та облік витрат на збут.
5. Склад та облік інших витрат операційної діяльності.
6. Склад та облік фінансових витрат.
7. Облік витрат від участі в капіталі.
8. Склад та облік інших витрат.
9. Склад та облік надзвичайних витрат.
10. Визнання доходів.
11. Класифікація доходів.
12. Рахунки для обліку доходів.
13. Загальна схема обліку доходів.
14. Облік доходів майбутніх періодів.
15. Облік доходів від реалізації.
16. Облік інших операційних доходів.
17. Облік доходу від участі в капіталі.
18. Облік фінансових доходів.
19. Облік інших доходів.
20. Облік надзвичайних доходів.
21. Облік фінансових результатів.
22. Як ведеться облік у приватного підприємця?
23. Як ведеться облік за простою формою.
24. Облік витрат і доходів на малих підприємствах.
25. Облік реалізації у підприємствах роздрібної торгівлі.

ТЕМА 10. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ

10.1. Облік власного капіталу

Капітал виражає власність. При створенні підприємства його стартовий капітал втілюється в активах і відображає їх вартість. На цьому етапі ще немає боргів, а тому: власний капітал = активам.

На підприємстві використовується власний і залучений капітал. Власний капітал – частка в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Капітал = Активи – Зобов'язання. Тобто, якби на підприємстві не було боргів, то сума власного капіталу дорівнювала б його активам. Співвідношення між капіталом і зобов'язаннями в різних підприємствах не однаково. Чим більшу частку займає власний капітал в активах підприємства, тим вища його незалежність. Власний капітал є основою для здійснення діяльності підприємства. Він показує ступінь незалежності та впливу його власників на підприємство. Формується власний капітал за рахунок внесків власників та накопичення сум доходу від діяльності підприємства.

Власний капітал складається із статутного, пайового, додаткового і резервного капіталів. До власних джерел відноситься також нерозподілений прибуток.

Важливим показником роботи підприємства є збереження його капіталу. Воно забезпечується тоді, коли сума чистих активів підприємства (активи-зобов'язання) на кінець періоду перевищує суму чистих активів на початок періоду.

Інформація про власний капітал наводиться в пасиві балансу по розділу І “Власний капітал”. Для обліку власного капіталу призначені рахунки класу 4

“Власний капітал та забезпечення зобов’язань”. Між складом статей балансу та бухгалтерськими рахунками по обліку власного капіталу є пряма узгодженість (табл. 10.1).

Таблиця 10.1

Взаємозв’язок між рахунками та статтями пасиву балансу розділу І “Власний капітал”

Рахунки		Статті балансу	
код	назва	назва	код рядка
40	Статутний капітал	Статутний капітал	300
41	Пайовий капітал	Пайовий капітал	310
421	Емісійний дохід	Додатковий вкладений капітал	320
422	Інший вкладений капітал		
423	Дооцінка активів	Інший додатковий капітал	330
424	Безоплатно одержані необоротні активи		
425	Інший додатковий капітал		
426	Фонди спеціального призначення		
43	Резервний капітал	Резервний капітал	340
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350
46	Неоплачений капітал	Неоплачений капітал	360
45	Вилучений капітал	Вилучений капітал	370

Регістрами синтетичного і аналітичного обліку власного капіталу є журнал № 7, а в сільськогосподарських підприємствах – журнал-ордер № 12 с.-г.

Статутний капітал – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників).

У разі якщо в статутному фонді підприємства іноземна інвестиція становить не менш як десять відсотків, воно визнається підприємством з іноземними інвестиціями. Підприємство, в статутному фонді якого іноземна інвестиція становить сто відсотків, вважається іноземним підприємством.

На державному підприємстві статутний капітал являє собою державні кошти, виділені підприємству у постійне користування і розпорядження з метою здійснення статутної діяльності. Загальний розмір засобів, закріплених за підприємством при його створенні, вказується в статуті. Звідси назва – статутний капітал.

В недержавних підприємствах сума статутного капіталу визначається установчими документами і фіксується в статуті підприємства.

Створювати обов'язково статутний фонд (в бухгалтерському обліку це статутний капітал) потрібно тоді, коли це передбачено законами. В інших випадках питання створення статутного капіталу вирішує власник на свій розсуд.

Облік статутного капіталу починають з дня реєстрації підприємства в державному реєстрі суб'єктів підприємницької діяльності. На суму об'явленого статутного капіталу роблять запис по дебету рахунку 46 "Неоплачений капітал" і по кредиту рахунку 40 "Статутний капітал". По мірі надходження внесків до статутного капіталу дебетують рахунки відповідних активів (рахунки 10 "Основні засоби", 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція", 28 "Товари", 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках" та інші) і кредитують рахунок 46. Таким чином, реальна вартість статутного капіталу виражається як різниця

між залишками по рахунках 40 і 46. Сальдо по рахунку 40 має відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксований в установчих документах підприємства.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу по кожному засновнику, учаснику, акціонеру тощо. Отже, якщо засновник один, то облік по рахунку 40 ведеться загальною сумою. А якщо засновників декілька, то по кожному з них відображають відповідну суму статутного капіталу, використовуючи для цього спеціальний журнал, книгу, або таблицю в комп'ютері.

Пайовий капітал – сума пайових внесків членів спілок, кооперативів та інших підприємств, що передбачена установчими документами.

В результаті реорганізації колективних сільськогосподарських підприємств (далі – КСП) громадяни одержали майнові паї. Майновий пай – це частка багатства бувшого КСП, яка належить пайовику. До списку осіб, які мають право на майновий пай, включаються всі члени підприємства, а також особи, за якими відповідно до законодавства зберігається право на майновий пай, зокрема: пенсіонери; особи, призовані для проходження строкової військової служби; особи, направлені підприємством для навчання; спадкоємці померлих осіб, які мали право на майновий пай, та інші особи, що визначається рішенням зборів співвласників.

Майнові паї використовуються для створення нового підприємства. На їх вартість кредитують рахунок 41 “Пайовий капітал” і дебетують рахунки активів, на яких відображається вартість розпайованого майна, що відображена у матеріалах проведеної інвентаризації. Аналітичний облік ведуть по кожному пайовику. За результатами роботи підприємство нараховує дивіденди за майнові

паї: дебет рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, кредит рахунку 67 “Розрахунки з учасниками”.

Пайовий капітал обліковують на рахунку 41 “Пайовий капітал”: по дебету зменшення, а по кредиту збільшення. Аналітичний облік ведуть по кожному пайовику.

Додатковий капітал - сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал.

На рахунку 42 “Додатковий капітал” обліковують суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також суми дооцінки активів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб.

Рахунок 42 “Додатковий капітал” має шість субрахунків.

На субрахунку 421 “Емісійний дохід” обліковується різниця між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій. Викуплені власні акції оприбутковують: дебет субрахунку 451 «Вилучені акції» і кредит рахунків 30 «Каса» або 31 «Рахунки в банках». При перепродажі акцій: дебет рахунків 30 або 31 на фактично одержану суму від продажу акцій, кредит субрахунку 451 на номінальну вартість проданих акцій, і кредит субрахунку 421 «Емісійний дохід» на різницю між виручкою і номінальною вартістю проданих акцій.

На субрахунку 422 “Інший вкладений капітал” обліковується інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески без рішень про зміни розміру статутного капіталу.

На субрахунку 423 “Дооцінка активів” обліковується сума дооцінки (уцінки) активів, яку здійснюють у випадках, передбачених

законодавством та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. На суму дооцінки початкової вартості основних засобів дебетують рахунок 10 «Основні засоби» і кредитують субрахунок 423. На суму збільшення зносу об'єкта в результаті проведеної дооцінки: дебет субрахунку 423 і кредит рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

На субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» обліковується вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. При безоплатному одержанні необоротних активів дебетують рахунки 10, 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» і кредитують субрахунок 424.

На субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» обліковуються інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків.

Субрахунок 426 «Фонди спеціального призначення» має чотири субрахунки третього порядку: 4261 «Фонд розвитку виробництва» і 4262 «Використання фонду розвитку виробництва», 4263 «Інші фонди», 4264 «Використання інших фондів». За кредитом субрахунку 4261 у кореспонденції з дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображають створення за рахунок чистого прибутку фонду розвитку виробництва.

Здійснені за рахунок цього фонду капітальні інвестиції (придбання, створення, модернізація, модифікація, реконструкція, добудова, дообладнання тощо необоротних активів) відображають за дебетом субрахунку 4261 і кредитом субрахунку 4262.

За кредитом субрахунку 4263 і дебетом субрахунку 443 відображають створення за рахунок чистого прибутку інших фондів.

Використання інших фондів обліковують за дебетом субрахунку 4263 “Інші фонди” і кредитом субрахунку 4264 “Використання інших фондів”.

Субрахунки 4263 і 4264 використовують підприємства державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об’єктами державної, комунальної власності.

Резервний капітал – сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

На рахунку 43 “Резервний капітал” обліковують наявність та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання. При створенні резервного капіталу запис роблять по кредиту рахунку 43 і по дебету рахунків 42 “Додатковий капітал” або 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” залежно від джерела створення резервного капіталу.

Господарським кодексом України від 16 січня 2003 р. № 436-VI (ст. 87), а також статтею 14 Закону України від 19 вересня 1991 р. № 1576-XII “Про господарські товариства” визначено, що у господарському товаристві створюється резервний (страховий) фонд у розмірі, встановленому установчими документами, але не менш як двадцять п’ять відсотків статутного фонду, а також інші фонди, передбачені законодавством України або установчими документами товариства. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) фонду передбачається установчими документами, але не може бути меншим п’яти відсотків суми прибутку товариства.

Резервний капітал використовують на покриття допущених збитків, збільшення статутного капіталу тощо. Запис роблять по дебету рахунку 43 і по кредиту рахунків 40 «Статутний капітал» 42 «Додатковий капітал» або 44.

Нерозподілений прибуток – це накопичена сума чистого прибутку за вирахуванням всіх збитків та дивідендів, виплачених акціонерам.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» використовують для обліку нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. По кредиту рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а по дебету – збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 має три субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений»;

442 «Непокриті збитки»;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

На субрахунку 441 відображається наявність та рух нерозподіленого прибутку; на субрахунку 442 - непокриті збитки.

Фінансовий результат із рахунку 79 «Фінансові результати» переноситься на рахунок 44: дебет рахунку 79 і кредит субрахунку 441 – на суму прибутків; дебет субрахунку 442 і кредит рахунку 79 – на суму збитків.

На субрахунку 443 відображають розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.

На суму використаного прибутку запис роблять по дебету субрахунку 443 і по кредиту різних рахунків залежно від напрямку використання прибутку: 40 «Статутний капітал» – використано на поповнення статутного

капіталу; 41 «Пайовий капітал» – використано на поповнення пайового капіталу; 43 «Резервний капітал» – направлено у резервний капітал; 67 «Розрахунки з учасниками» - нараховані дивіденди тощо.

Використання прибутку списують за рахунок прибутку: дебет субрахунку 441 і кредит субрахунку 443. Прибуток, що залишився нерозподілений, обліковується по субрахунку 441. Якщо підприємство має збиток, то він відображається як дебетовий залишок по субрахунку 442.

Вилучений капітал - фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

На рахунку 45 “Вилучений капітал” обліковують вилучений капітал у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо. По дебету рахунку 45 відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, а по кредиту – вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Рахунок 45 “Вилучений капітал” має три субрахунки:

451 “Вилучені акції”;

452 “Вилучені вклади й паї”;

453 “Інший вилучений капітал”.

Викуплені акції власної емісії відображаються по дебету субрахунку 451 і кредиту рахунків 30 «Каса» або 31 «Рахунки в банках». Перепродаж акцій: дебет рахунків 30 або 31 і кредит субрахунку 451. Анулювання акцій: дебет рахунку 40 «Статутний капітал» і кредит субрахунку 451.

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за його видами.

Неоплачений капітал - це заборгованість власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Рахунок 46 “Неоплачений капітал” використовується для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу

підприємства. По дебету рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, а по кредиту – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу. Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

Відображення операцій, пов'язаних із власним капіталом наведено в таблиці 10.2.

Таблиця 10.2

Облік власного капіталу

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рах		Сума, грн
	дебет	кредит	
Відображено розмір статутного капіталу згідно засновницьких документів	46 “Неоплачений капітал”	40 “Статутний капітал”	40000
Надійшли внески від засновників у рахунок їх вкладу до статутного капіталу:			
грошима	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”	46 “Неоплачений капітал”	15000
основними засобами	10 “Основні засоби”	46 “Неоплачений капітал”	20000
виробничими запасами і товарами	20 “Виробничі запаси”, 28 “Товари”	46 “Неоплачений капітал”	5000

Внески засновників підприємства, що перевищують статутний капітал	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 10 “Основні засоби”, 20 “Виробничі запаси”	422 “Інший вкладений капітал”	10000
Нараховано дивіденди	443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”	15000
Збільшення статутного капіталу: а) шляхом додаткового випуску акцій	46 “Неоплачений капітал”	40 “Статутний капітал”	15000
б) за рахунок нарахованих дивідендів	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”	46 “Неоплачений капітал”	15000
Збільшення статутного капіталу шляхом обміну облігацій акціонерного товариства на його ж акції	46 “Неоплачений капітал”	40 “Статутний капітал”	12000
	521 “Зобов’язання за облігаціями”	46 “Неоплачений капітал”	12000
Зменшено статутний капітал акціонерного товариства шляхом зменшення номінальної вартості	40 “Статутний капітал”	46 “Неоплачений капітал”	1000

акцій	46 “Неоплачений капітал”	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”	1000
Викуплено власні акції у акціонерів	451 “Вилучені акції”	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”	12000
Анульовано частину викуплених акцій	40 “Статутний капітал”	451 “Вилучені акції”	4000
Перепродано раніше викуплені власні акції:			
а) по ціні придбання	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”	451 “Вилучені акції”	7000
б) на позитивну різницю між виручкою і ціною придбання акцій	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”	421 “Емісійний дохід”	600
в) на негативну різницю між виручкою і ціною придбання акцій	421 “Емісійний дохід”, 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”	451 “Вилучені акції”	200
Безоплатне одержання необоротних активів	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”	424 “Безоплатно одержані необоротні активи”	50
Відображено фінансові результати:			

прибуток	79 “Фінансові результати”	441 “Прибуток нерозподілений”	60
збиток	441 “Прибуток нерозподілений”	79 “Фінансові результати”	-
Відображено використання прибутку	441 “Прибуток нерозподілений”	443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”	60
Використано прибуток для створення резервного капіталу	443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”	43 “Резервний капітал”	40
Отримано прибуток власником з каси, поточного рахунку	443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”	20
Викуплено вклади й паї у бувших засновників	452 “Вилучені вклади й паї”	30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”	70
Зменшено статутний капітал на суму вилучених вкладів і паїв	40 “Статутний капітал”	452 “Вилучені вклади й паї”	70

Обмін викуплених власних акцій на акції інших товариств	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 35 “Поточні фінансові інвестиції”	451 “Вилучені акції”	1000
Дооцінка первісної вартості основних засобів	10 “Основні засоби”	423 “Дооцінка активів”	100
Збільшення суми зносу до оцінених основних засобів	423 “Дооцінка активів”	131 “Знос основних засобів”	30
Дооцінка запасів	20 “Виробничі запаси”, 28 “Товари”	423 “Дооцінка активів”	40

10.2. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

Забезпечення – зобов’язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Забезпечення можуть створюватися для відшкодування наступних (майбутніх) витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов’язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов’язань щодо обтяжливих контрактів.

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок майбутніх подій зобов’язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що

втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Суми створених забезпечень визнаються витратами.

Забезпечення використовуються для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду обліковується на рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів". Це пасивний рахунок, за кредитом якого відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

Рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" має сім субрахунків:

471 "Забезпечення виплат відпусток";

472 "Додаткове пенсійне забезпечення";

473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань";

474 "Забезпечення інших витрат і платежів";

475 "Забезпечення призового фонду (резерв виплат)";

476 Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї";

477 "Забезпечення матеріального заохочення".

На субрахунку 471 обліковують рух та залишки коштів на оплату чергових відпусток працівникам.

При створенні забезпечення виплат на відпустки роблять запис по дебету тих рахунків, на які віднесена оплата праці (рахунки 23, 91, 92, 93, 94 та інші), і по кредиту рахунку 47. Фактично нараховані працівникам відпускні суми списують на зменшення створеного забезпечення: дебет рахунку 47 і кредит рахунку 66 "Розрахунки за виплатами працівникам".

На субрахунку 472 обліковують забезпечення для реалізації пенсійної програми; на субрахунку 473 - зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів, проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату; на субрахунку 474 - інших наступних витрат, що не відображаються на субрахунках 471, 472, 473.

На субрахунку 475 "Забезпечення призового фонду (резерв виплат)" підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, узагальнюють інформацію про призовий фонд - суму, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення, зменшену на розмір джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї.

На субрахунку 476 "Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї" підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, узагальнюють інформацію про резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї.

За кредитом субрахунків 475 "Забезпечення призового фонду (резерв виплат)" і 476 "Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї" і дебетом рахунку 90 "Собівартість реалізації" відображається відповідно створення (формування) призового фонду й резерву, що покриває суму джек-поту, не забезпечену сплатою участі у лотереї, за дебетом - виплата (видача) виграшів гравцям.

За кредитом субрахунку 477 "Забезпечення матеріального заохочення" і дебетом рахунків обліку витрат операційної діяльності створюється забезпечення на матеріальне заохочення в порядку встановленому П(С)БО 11 "Зобов'язання" відповідно до П(С)БО 26 "Виплати працівникам".

Сума нарахованої працівникам винагороди, допомоги, премії тощо за рахунок виділеного на матеріальне заохочення прибутку відображається за дебетом субрахунку 477 і кредитом субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою".

Аналітичний облік забезпечення наступних витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування та використання.

10.3. Облік цільового фінансування і цільових надходжень

Цільове фінансування та цільові надходження складаються з коштів, які одержані підприємством у вигляді субсидій, дотацій, субвенцій, трансфертів тощо на суворо визначені цілі: утримання дитячих установ, підготовка кадрів, науково-дослідні роботи, будівництво доріг, боротьба з шкідниками рослин та захворюванням тварин тощо. Фінансування здійснюється за рахунок бюджету, коштів отриманих від юридичних і фізичних осіб.

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень повинні використовуватися за призначенням відповідно встановлених кошторисів. Нецільове використання коштів підлягає їх поверненню тим, хто вносив кошти.

Облік наявності та руху коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога), ведуть на рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження". По кредиту рахунку 48 відображаються кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, а по дебету –

використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та витрат провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень.

Страхові резерви обліковують на рахунку 49 “Страхові резерви”. Рахунком 49 користуються підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками і у встановленому порядку формують страхові резерви.

Рахунок 49 кореспондує з рахунками 70 “Доходи від реалізації” і 79 “Фінансові результати”.

Питання для самоконтролю:

1. Економічний зміст власного капіталу.
2. Облік статутного капіталу.
3. Облік пайового капіталу.
4. Облік додаткового капіталу.
5. Облік резервного капіталу.
6. Облік нерозподіленого капіталу.
7. Облік вилученого капіталу.
8. Облік неоплаченого капіталу.
9. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів.
10. Облік цільового фінансування і цільових надходжень.

ТЕМА 11. СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

11.1. Склад і подання фінансової звітності

Звітність – це впорядкована система узагальнення показників, які характеризують діяльність підприємства за певний період. Вона складається на підставі даних фінансового обліку, містить кількісні та якісні характеристики діяльності підприємства.

Виходячи із суті та призначення звітності, до неї можна сформулювати такі вимоги:

- обов'язковість – всі підприємства мають подавати звітність;
- державна регламентація – складається звітність за єдиними правилами і показниками, що визначено формами, які затверджуються Державним комітетом статистики України;
- своєчасність, вірогідність, точність і повнота;
- економічність – дотримання режиму економії при веденні обліку і складанні звітності.

Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності визначено П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Фінансова звітність включає сім форм: баланс (форма № 1), звіт про фінансові результати (форма № 2), звіт про рух грошових коштів (форма

№ 3), звіт про власний капітал (форма № 4), примітки до річної фінансової звітності (форма № 5), інформація за сегментами (форма № 6), додаток до приміток до річної фінансової звітності "Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку" (форма № 7).

Звітним періодом для подання фінансової звітності є календарний рік. У новоствореному підприємстві перший звітний період становить менше 12 місяців, але не більше 15 місяців. Приклад. Підприємство зареєстроване 1 квітня 2007 р. Річна фінансова звітність його становить 9 місяців (квітень-грудень 2007 р.). Підприємство зареєстроване 1 листопада 2007 р., то показники за листопад, грудень 2007 р. будуть включені у звіт станом на 31 грудня 2008 р., який буде охоплювати діяльність за 14 місяців (листопад-2007 р.- грудень 2008 р.). У підприємства, що ліквідується, звітним періодом є період з початку року до дати прийняття рішення про його ліквідацію. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року. Вона включає баланс і звіт про фінансові результати, складається станом на кінець останнього дня кварталу.

Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива, розрахована на однозначне тлумачення її користувачами, містити лише достовірну доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу об'єктивно оцінити події.

До відповідних органів (податкова служба, органи статистики) за місцем знаходження підприємства подають оригінал звітів.

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

П(С)БО 1 виділяє чотири якісні характеристики фінансової звітності:

- 1) дохідливість – однозначне тлумачення її користувачами;
- 2) достовірність – відсутність помилок, які можуть мати суттєвий вплив на рішення, що приймаються на підставі звітності;
- 3) співставність – можливість порівнювати фінансові звіти за різні періоди та по різних підприємствах;
- 4) доречність – забезпечення можливості своєчасно і правильно оцінити минулі, теперішні і майбутні події.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

Податкова звітність подається податковим органам для розрахунку і контролю сплати податків. Окремо складається звітність про використання коштів на соціальні заходи. Платежі у соціальні фонди для підприємства подібні до податків, тому звітність до соціальних фондів часто ототожнюють із податковою звітністю.

Бюджетні установи подають баланс, звіт про виконання загального фонду кошторису установи та інші форми, в яких відображають фактичне надходження і використання коштів за їх видами за звітний період та суми, що передбачені кошторисом.

Показники різних форм фінансової звітності взаємопов'язані. Тому розроблені їх алгоритми, що дає можливість на комп'ютерах контролювати правильність складання звітності.

Фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством – іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики, та щодо використання бюджетних асигнувань, одержаних з державного бюджету, - органам Державного

казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів, - відповідно фінансовим відділам райдержадміністрації, міськвиконкомів та фінансовим управлінням обласних держадміністрацій.

Квартальна фінансова звітність подається підприємствами не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 20 лютого наступного за звітним року.

Податкова звітність (податкові декларації) подається за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює:

а) календарному місяцю (у тому числі при сплаті місячних авансових внесків), - протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

б) календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі при сплаті квартальних або піврічних авансових внесків), - протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

в) календарному року - протягом 60 календарних днів за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Форми фінансової звітності і порядок їх заповнення встановлюються:

- для підприємств (крім банків) – Міністерством фінансів України за погодження з Державним комітетом статистики України;
- для банків – Національним банком України;
- для бюджетних установ – Державним казначейством України.

Суб'єкти малого підприємництва фінансову звітність складають за скороченою формою.

Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади подають зведену фінансову звітність про фінансове становище, результати

діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління, Міністерству економіки і Міністерству фінансів України.

Окремі підприємства та організації зобов'язані до 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань. До таких підприємств належать:

- відкриті акціонерні товариства;
- підприємства емітенти облігацій;
- банки;
- довірчі товариства;
- валютні та фондові біржі;
- інвестиційні фонди;
- інвестиційні компанії;
- кредитні спілки;
- недержавні пенсійні фонди;
- страхові компанії;
- інші фінансові установи.

11.2. Баланс

Зміст і форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей визначено П(С)БО 2 “Баланс”. Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства (табл. 11.1).

Таблиця 11.1

Дата (рік, місяць, число)

КОДИ		
2014	12	31

Підприємство	ТОВ "Дніпро"	за ЄДРПОУ	14253082
Територія		за КОАТУУ	
Форма власності	колективна	за КФВ	20
Орган державного управління		за СПОДУ	
Галузь		за ЗКГНГ	
Вид економічної діяльності	сільське господарство	за КВЕД	01
Одиниця виміру: тис.грн		Контрольна сума	
Адреса <u>м.Канів, вул. Енергетиків, 7</u>			

БАЛАНС

на рік 2014 р.

Форма № 1

Код за ДКУД

1801001

Продовження таблиці 11.1

1	2	3	4
Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010		
первісна вартість	011		
знос	012	()	()
Незавершене будівництво	020	3,4	0,2
Основні засоби:			
залишкова вартість	030	4089,4	3964,2
первісна вартість	031	5842,0	6113,7
знос	032	(1752,6)	(2149,5)
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040		
інші фінансові інвестиції	045		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050		
Відстрочені податкові активи	060		
Гудвіл*	065		
Інші необоротні активи	070		

* Відповідно до п.5 П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств"

Усього за розділом I	080	4092,8	3964,4
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100	556,4	315,2
Поточні біологічні активи	110	156,2	763,7
Незавершене виробництво	120	15,7	40,0
Готова продукція	130	59,2	146,1
Товари	140		
Векселі одержані	150		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162	()	()
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170		
за виданими авансами	180		
з нарахованих доходів	190		
із внутрішніх розрахунків	200		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	1,2	13,2

Продовження таблиці 11.1

1	2	3	4
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	310,7	1041,8
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260	1099,4	2320,0
III. Витрати майбутніх періодів	270		
Баланс	280	5192,2	6284,4
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	5133,1	5133,1
Пайовий капітал	310		
Додатковий вкладений капітал	320		
Інший додатковий капітал	330		
Резервний капітал	340	20,2	101,2
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		353,0
Неоплачений капітал	360	()	()
Вилучений капітал	370	()	()
Накопичена курсова різниця**	375		
Усього за розділом I	380	5153,3	5587,3

** Відповідно до п.12 П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів"

Частка меншості ^{***}	385		
II. Забезпечення наступних витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400		
Інші забезпечення	410		
Цільове фінансування	420		
Усього за розділом II	430		
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440		151,9
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450		
Відстрочені податкові зобов'язання	460		
Інші довгострокові зобов'язання	470		
Усього за розділом III	480		151,9
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	10,6	157,6
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Векселі видані	520		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	18,2	75,4
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540		

Продовження таблиці 11.1

1	2	3	4
з бюджетом	550		281,1
з позабюджетних платежів	560		
зі страхування	570		
з оплати праці	580		8,0
з учасниками	590		
із внутрішніх розрахунків	600		
Інші поточні зобов'язання	610	10,1	23,1
Усього за розділом IV	620	38,9	545,2
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640	5192,2	6284,4

Керівник Гриб В.М.

Головний бухгалтер Дерева О.В.

Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

*** Відповідно до п.13 П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність"

Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Не допускається згортання статей активів та зобов'язань, крім випадків, передбачених відповідними П(С)БО. Наприклад, не можна згортати дебіторську та кредиторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, за різними видами податків тощо.

Згортання полягає у визначенні різниці між активами і зобов'язаннями. Наприклад, підприємство “Зоря” дебітор (нам винне) на суму 100 грн, а підприємство “Прогрес” кредитор (ми винні) на суму 140 грн. То в балансі потрібно показувати розгорнуто: в активі - дебітор на 100 грн, а в пасиві - зобов'язання на 140 грн. Не можна згорнути і показати в даному випадку лише зобов'язання на суму 40 грн ($140 - 100 = 40$). Якщо по одному податку є переплата, а по іншому зобов'язання, то також згортати не можна. Переплату потрібно показати в активі балансу, а зобов'язання в пасиві.

Актив балансу має три розділи, пасив – п'ять розділів, в які згруповані статті балансу, що дозволяє більш наглядно подати інформацію.

Розділ I “Необоротні активи” об'єднує інформацію про наявність нематеріальних активів, основних засобів, незавершеного будівництва, довгострокових фінансових інвестицій тощо. В підсумок включається залишкова вартість необоротних активів, яка вираховується як різниця між їх первісною вартістю і сумою зносу.

В розділі II “Оборотні активи” активу балансу відображають наявність запасів, дебіторської заборгованості, поточних фінансових інвестицій, грошових коштів та їх еквівалентів. Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги в підсумок балансу включається за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між сумою дебіторської заборгованості по розрахунках з покупцями, і сумою резерву сумнівних боргів.

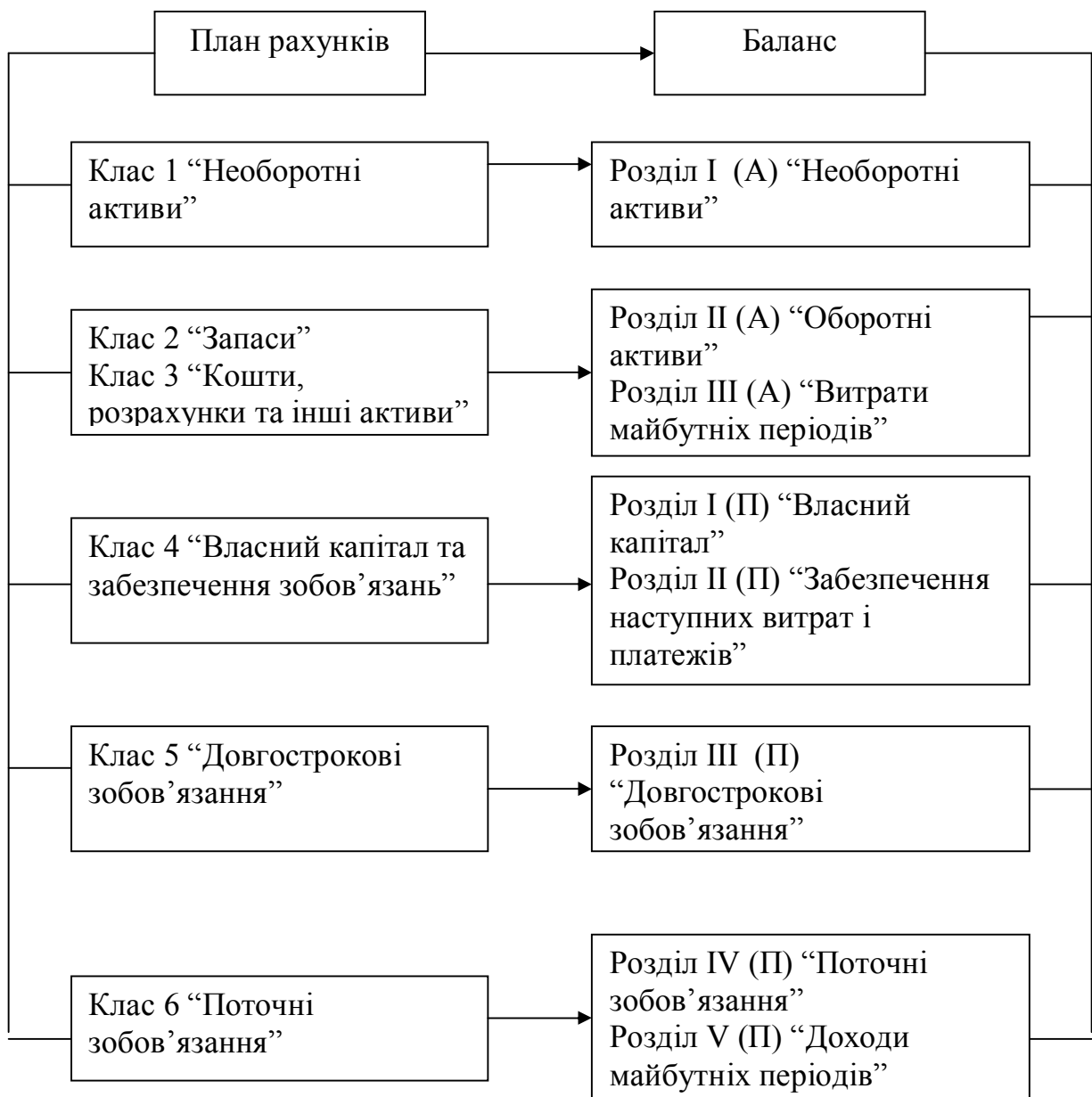
В розділі III “Витрати майбутніх періодів” активу балансу відображають суму витрат, які мали місце у звітному або попередніх звітних періодах, але належить до наступних звітних періодів.

По пасиву балансу в розділі I “Власний капітал” відображають суму власного капіталу і нерозподіленого прибутку, а суму неоплаченого та вилученого капіталу і збитків віднімають від власного капіталу. Отже, підсумок по цьому розділу показує реальну суму власного капіталу.

Розділ II “Забезпечення наступних витрат і платежів” пасиву балансу включає залишки по забезпеченнях виплат персоналу, страхових резервах, цільовому фінансуванню.

Розділ III “Довгострокові зобов’язання” пасиву балансу призначений для відображення довгострокових кредитів банків та інших довгострокових зобов’язань.

Розділ IV “Поточні зобов’язання” пасиву балансу узагальнює залишки по короткострокових кредитах банків, кредиторській заборгованості та інших поточних зобов’язаннях.



Позначення:

А – актив балансу

П – пасив балансу

Рис. 11.1. Взаємозв’язок між планом рахунків і розділами балансу

Розділ V “Доходи майбутніх періодів” пасиву балансу передбачений для відображення доходів, які одержані протягом звітного періоду або попередніх звітних періодів, але відносяться до наступних звітних періодів.

Дані графи “На початок звітнього періоду” переносять із попереднього річного балансу із графи “На кінець звітнього періоду” з урахуванням коригувань (якщо вони були) вступного залишку нерозподіленого прибутку.

Актив = Власний капітал +Зобов’язання

Для складання балансу використовують залишки по бухгалтерських рахунках на останній день звітнього періоду (див. рис. 11.1). В кінці року власник підприємства здійснює розподіл фінансового результату, що вносить зміни до статей балансу. Це називається реформація балансу.

11.3. Звіт про фінансові результати

Мета складання звіту про фінансові результати – надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Зміст і форма звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей визначено П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”.

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують витрати, пов’язані з одержанням доходу.

Збиток - сума, на яку витрати перевищують доходи, для отримання яких здійснені витрати.

Звіт про фінансові результати надає інформацію про результати діяльності підприємства за звітний період та є основою для визначення його прогнозів на майбутні періоди.

Зміст і форма звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей визначено П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”.

Звіт складається з трьох розділів (табл. 11.2.). В першому розділі “Фінансові результати” визначають фінансові результати за видами діяльності і в цілому по підприємству шляхом порівняння доходів і витрат.

Таблиця 11.2

Дата (рік, місяць, число)		КОДИ		
		2014	12	31
Підприємство	ТОВ “Дніпро” за ЄДРПОУ	14253082		
Територія	за КОАТУУ			
Орган державного управління	за СПОДУ			
Галузь	за ЗКГНГ			
Вид економічної діяльності	Сільське господарство за КВЕД	01		
Одиниця виміру: тис.грн.	Контрольна сума			

Звіт про фінансові результати

за _____ рік _____ 200_14 р.

Форма № 2

Код за ДКУД

1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт,	010	2815,2	1625,0

послуг)			
Податок на додану вартість	015	469,2	270,8
Акцизний збір	020		
	025		
Інші вирахування з доходу	030		
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	2346,0	1354,3
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	1670,7	1210,4
Валовий:			
Прибуток	050	675,3	143,9
збиток	055		

Продовження таблиці 11.2

1	2	3	4
Інші операційні доходи	060		
Адміністративні витрати	070	99,4	68,3
Витрати на збут	080		50,1
Інші операційні витрати	090		
Фінансові результати від операційної діяльності:			
Прибуток	100	575,9	25,5
Збиток	105		
Дохід від участі в капіталі	110		
Інші фінансові доходи	120		
Інші доходи	130	9,3	3,4
Фінансові витрати	140	1,6	
Втрати від участі в капіталі	150		
Інші витрати	160	4,9	1,9
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
прибуток	170	578,7	27,0
збиток	175		
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	144,7	6,8
Фінансові результати від звичайної діяльності:			

прибуток	190	434,0	20,2
збиток	195		
Надзвичайні:			
доходи	200		
витрати	205		
Податки з надзвичайного прибутку	210		
Чистий:			
прибуток	220	434,0	20,2
збиток	225		

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	546,2	480,2

Продовження таблиці 11.2

1	2	3	4
Витрати на оплату праці	240	301,4	289,3
Відрахування на соціальні заходи	250	74,3	65,7
Амортизація	260	401,0	375,2
Інші операційні витрати	270	447,2	118,4
Разом	280	1770,1	1328,8

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	300		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310		
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	320		
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	330		
Дивіденди на одну просту акцію	340		

Керівник Гриб В.М.

Головний бухгалтер Дерева О.В.

В другому розділі “Елементи операційних витрат” відображають операційні витрати за їх елементами.

Розділ III “Розрахунок показників прибутковості акцій” заповнюють акціонерні товариства, прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Звіт про фінансові результати складається наростаючим підсумком з початку року на підставі інформації, що міститься на рахунках класів 7 “Доходи і результати діяльності”, 8 “Витрати за елементами”, 9 “Витрати діяльності”.

Доходи і витрати у звіті про фінансові результати відображаються в розрізі звичайної діяльності і надзвичайних подій.

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Надзвичайна подія – подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Розділ II “Елементи операційних витрат” звіту про фінансові результати складають на підставі інформації накопиченої на рахунках класу 8 “Витрати за елементами”, в якому на кожний елемент витрат передбачено окремий рахунок.

Якщо на підприємстві рахунки класу 8 не ведуть, то інформацію для складання розділу II звіту про фінансові результати беруть шляхом

аналізу кредитових оборотів по рахунках з обліку запасів, зносу (амортизації) основних засобів, розрахунків по оплаті праці, розрахунків по соціальному страхуванню та інших.

Розділ III “Розрахунок прибутковості акцій” звіту про фінансові результати складають шляхом проведення арифметичних розрахунків.

Суб’єкти малого підприємництва складають фінансовий звіт за скороченою формою показників, яка включає баланс і звіт про фінансові результати. Інші чотири форми фінансової звітності (звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до річної фінансової звітності, інформація за сегментами) суб’єкти малого підприємництва не складають.

11.4. Інші форми фінансової звітності

На підприємствах відбувається витрачання грошей на закупівлю сировини, матеріалів, та надходження від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, основних засобів тощо. Безпосередньо в балансі показується лише наявність грошей на початок і кінець звітного періоду, а дані про їх рух відсутні. У Звіті про фінансові результати відображається сума нарахованих доходів, витрат та прибутку протягом звітного періоду, але немає інформації про джерела надходження та видатку грошових коштів. Проте потенційних інвесторів, кредиторів, власників може цікавити інформація про причини зміни наявності грошей, джерела їх надходження та канали витрачання. Така інформація відображається у звіті про рух грошових коштів, який подається у складі річної фінансової звітності. Звіт складається на основі балансу, звіту про фінансові результати, а також даних бухгалтерського обліку.

Зміст і форма звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей визначено П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”. Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам

фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Це дає можливість користувачам звітності оцінювати вплив видів діяльності на фінансовий стан підприємства та суму його грошових коштів.

У звіт не включають внутрішні зміни у складі грошових коштів та їх еквівалентів, бартерні та інші негрошові операції. Результат руху грошових коштів визначається непрямим методом шляхом коригування суми прибутку (збитку) звітного періоду.

Зміст і форма звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей визначено П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”. Метою складання звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. В звіті дається наявність та рух власного капіталу за видами.

Звіт про власний капітал складається за рік на підставі даних бухгалтерського обліку.

Власний капітал – це частина активів підприємства, що залишається після вирахування всіх його зобов’язань.

Капітал = Активи – Зобов’язання.

Власний капітал включає: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, неоплачений капітал, вилучений капітал.

Наявність власного капіталу легко визначається по балансу. Проте користувачів інформації цікавлять також зміни, які відбулися у складі власного капіталу, а також причини таких змін. Це розкривається у “Звіті про власний

капітал”. Інформацію для складання цього звіту беруть із рахунків класу 4 “Власний капітал та забезпечення зобов’язань”.

Примітки до фінансової звітності деталізують та роз’яснюють інформацію щодо фінансово-майнового стану підприємства та результатів його діяльності, розкривають найважливіші обставини, які мали вплив на діяльність підприємства. Примітки мають важливе значення для користувачів звітності в частині правильного розуміння ними поданої інформації.

У примітках до фінансових звітів потрібно розкрити: облікову політику підприємства; інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов’язковою за відповідними положеннями; інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Типова форма фінансової звітності № 5 "Примітки до річної фінансової звітності" затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 р. № 302 “Про примітки до річної фінансової звітності”.

Примітки до річної фінансової звітності подаються у текстовому вигляді та у формі затверджених таблиць, яких є тринадцять.

I. Нематеріальні активи. Дається залишок первісної вартості та зносу нематеріальних активів на початок року, надходження, переоцінка, та вибуття за рік і залишок їх на кінець року. Інформація наводиться за групами нематеріальних активів згідно їх класифікації. Для заповнення цього розділу використовують дані бухгалтерського обліку по рахунку 12 “Нематеріальні активи”, та по субрахунку 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”.

II. Основні засоби. Дається інформація про залишок основних засобів на початок року, їх надходження, вибуття та залишок на кінець року. При цьому зазначають первісну вартість основних засобів і суму їх зносу. Така інформація подається по групах основних засобів, які виділяють згідно прийнятої

класифікації. Розділ складається по даних обліку рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”.

III. Капітальні інвестиції. Наводиться розмір проведених капітальних інвестицій в капітальне будівництво, придбання основних засобів, формування основного стада тощо. Складається розділ по даних рахунку 15 “Капітальні інвестиції”.

IV. Фінансові інвестиції. Подається інформація про фінансові інвестиції за методом участі в капіталі та інші фінансові інвестиції. Показники цього розділу заповнюються по даних обліку на рахунку 35 “Поточні фінансові інвестиції”.

V. Доходи і витрати. Відображаються доходи і витрати по іншій операційній діяльності та по фінансовій діяльності. Заповнюються розділ по даних обліку на рахунках 71 “Інший операційний дохід”, 72 “Дохід від участі в капіталі”, 73 “Інші фінансові доходи”, 74 “Інші доходи”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”, 95 “Фінансові витрати”, 96 “Втрати від участі в капіталі”.

VI. Грошові кошти. Подається інформація про наявність на кінець року грошових коштів у касі, на поточному рахунку в банку, грошових коштів в дорозі, еквівалентів грошових коштів. Заповнюються даний розділ по даних рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках”, 33 “Інші кошти”.

VII. Забезпечення і резерви. За видами забезпечень показуються залишки на початок і кінець року, їх збільшення та використання протягом року. Даний розділ заповнюється з рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”.

VIII. Запаси. За видами запасів показується їх балансова вартість на кінець року, переоцінка за рік. Заповнюється розділ по даних обліку рахунків класу 2 “Запаси” (рахунки 20-28).

XI. Дебіторська заборгованість. Показується наявність на кінець року дебіторської заборгованості з розшифровкою за строками погашення.

X. Нестачі і втрати від псування цінностей. Дається інформація про суми виявлених нестач і втрат та їх стан.

XI. Будівельні контракти. Подається інформація про доходи і витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів.

XII. Податок на прибуток. Наводиться інформація про суму поточного та відстроченого податку на прибуток, а також суму відстрочених податкових активів та податкових зобов'язань.

XIII. Використання амортизаційних відрахувань. Відображається інформація про нараховану амортизацію і використання її на відтворення основних засобів і нематеріальних активів за такими напрямками: будівництво об'єктів; придбання (виготовлення) основних засобів; поліпшення (модернізація, модифікація, добудування, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів; придбання (створення) нематеріальних активів; інші капітальні роботи; погашення позик і позичок, отриманих на капітальні інвестиції.

Крім передбачених стандартних форм звітності готують додаткову інформацію, яка подається в довільній формі у вигляді пояснювальної записки. Наводиться наказ про облікову політику підприємства. В примітках до фінансової звітності відображають події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу. До них відносяться: оголошення банкрутом дебітора підприємства; переоцінка активів після звітної дати, інформація про фінансовий стан дочірніх і асоційованих підприємств, що свідчить про стійке зниження ринкової вартості їх акцій; отримання від страхової організації даних про уточнення розміру страхового відшкодування; виявлення помилок у звітності тощо.

Фінансова звітність супроводжується листом підприємства, в якому вказується склад звітності, що подається.

Методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та розкриття їх у фінансовій звітності визначає П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами".

Інформація формується у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури. Сегмент може бути визначений і за критерієм дотримання єдиного технологічного процесу, який може здійснюватися в кількох географічних регіонах.

Інформація за сегментами дозволяє аналізувати по сегментах доходи, витрати, фінансові результати, активи, зобов'язання, капітальні інвестиції та амортизацію необоротних активів.

11.5. Консолідована фінансова звітність

Господарським кодексом України від 16 січня 2003 р. № 436-IV (стаття 126) передбачено функціонування асоційованих підприємств (господарських організацій) як групи суб'єктів господарювання - юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному фонді та/або управлінні. Залежність між асоційованими підприємствами може бути простою і вирішальною.

Проста залежність між асоційованими підприємствами виникає у разі якщо одне з них має можливість блокувати прийняття рішень іншим (залежним) підприємством, які повинні прийматися відповідно до закону та/або установчих документів цього підприємства кваліфікованою більшістю голосів.

Вирішальна залежність між асоційованими підприємствами виникає у разі якщо між підприємствами встановлюються відносини контролю-підпорядкування за рахунок переважної участі контролюючого підприємства в статутному фонді та/або загальних зборах чи інших органах управління іншого (дочірнього) підприємства, зокрема володіння контрольним пакетом акцій.

Суб'єкт господарювання, що володіє контрольним пакетом акцій дочірнього підприємства (підприємств), визнається холдинговою компанією. Між холдинговою компанією та її дочірніми підприємствами встановлюються відносини контролю - підпорядкування відповідно до вимог.

Якщо з вини контролюючого підприємства дочірнім підприємством було здійснено не вигідні для нього угоди або операції, то контролююче підприємство повинно компенсувати завдані дочірньому підприємству збитки.

Якщо дочірнє підприємство з вини контролюючого підприємства опиниться у стані неплатоспроможності і буде визнано банкрутом, то відповідальність перед кредиторами дочірнього підприємства нестиме контролююче підприємство.

П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" визначає, що материнське (холдингове) підприємство - підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств. Дочірнє підприємство - підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства. Отже, материнське підприємство – це таке підприємство, яке має одне або декілька дочірніх підприємств.

Материнське підприємство контролює дочірнє підприємство, якщо воно володіє більш як 50 відсотків голосів останнього. Контроль досягається прямо або через інші дочірні підприємства.

З наведеної схеми (рис. 11.2) видно, що материнське підприємство "А" прямо контролює дочірні підприємства "Б" і "В" і непрямо (через підприємство "В") - підприємство "Г".

Материнське підприємство і його дочірні підприємства є окремими юридичними особами і складають окремо фінансову звітність. Але, якщо материнське підприємство одночасно володіє вирішальним голосом у дочірніх підприємствах, то сукупність пов'язаних підприємств (материнського та його дочірніх) розглядається як окрема економічна одиниця – група. Отже, виникає

потреба мати загальну інформацію про сукупність пов'язаних підприємств, що диктує необхідність скласти консолідовану фінансову звітність.

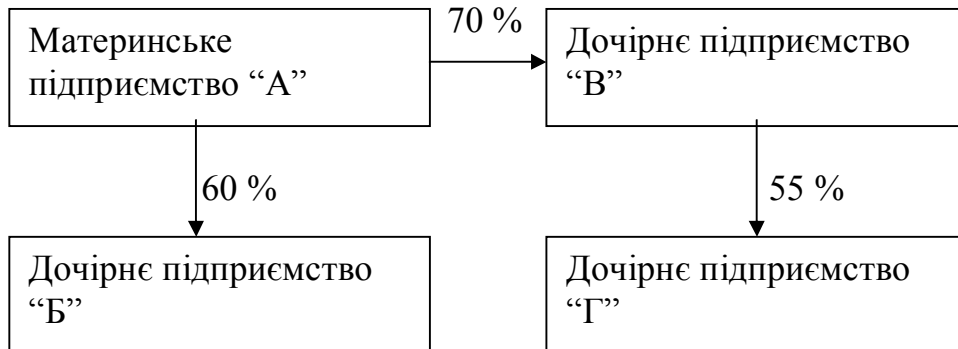


Рис. 11.2. Прямий та непрямий контроль

П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" дає таке визначення: "Консолідована фінансова звітність - звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці".

Згідно П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність" консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство.

Консолідована фінансова звітність материнського та його дочірніх підприємств складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу. Материнське і дочірні підприємства використовують єдину облікову політику для подібних операцій. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це зазначається у примітках до консолідованої фінансової звітності.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню:

- а) балансова вартість фінансових інвестицій материнського

підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві;

б) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

в) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає частку меншості в капіталі та фінансових результатах дочірніх підприємств. Частка меншості визначається як добуток відсотку голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

Частка меншості – частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Частка меншості відображається в консолідованому балансі окремо від зобов'язань та власного капіталу материнського підприємства. Якщо вона у збитках дочірнього підприємства перевищує частку меншості в капіталі дочірнього підприємства, то на суму такого перевищення і величину наступних збитків, яка належить до частки меншості, зменшується частка материнського підприємства у власному капіталі групи підприємств за винятком тієї частини, щодо якої меншість має зобов'язання і здатна покрити збитки. Якщо згодом у фінансовій звітності дочірнього підприємства відображено прибуток, то вся сума такого прибутку розподіляється на частку материнського підприємства до покриття збитків меншості, сума яких відшкодована раніше за рахунок материнського підприємства.

Якщо дочірнім підприємством випущені привілейовані акції, за якими накопичується сума дивідендів та які перебувають у володінні за межами групи, то материнське підприємство розраховує свою частку прибутку або

збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями дочірнього підприємства, незалежно від оголошення дивідендів.

У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:

1. Перелік дочірніх підприємств із зазначенням назви, країни реєстрації та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів (у разі її незбігу з часткою в капіталі).

2. Причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності.

3. Характер відносин між материнським і дочірнім підприємством, якщо материнське підприємство не володіє в дочірньому підприємстві (прямо чи непрямо) більш як половиною голосів.

4. Назву дочірніх підприємств, в яких материнському підприємству прямо або непрямо (через дочірні підприємства) належить більше половини голосів, але яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством.

5. Вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду.

6. Статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.

В Україні практикують зведення звітності шляхом підсумовування різних показників. При зведенні звітності потрібно застосовувати методологічні принципи консолідованої звітності. Зведену звітність складають по основній діяльності підприємств промисловості, капітального будівництва, торгівлі та громадського харчування, з виробництва сільськогосподарської продукції, побутового обслуговування, транспорту, зв'язку, житлово-комунального господарства, наукових організацій,

постачальницько-збутових організацій та по інших видах діяльності.

11.6. Позабалансовий облік

Позабалансові рахунки призначені для обліку майна та заборгованості, які фактично не належать підприємству, а тому не можуть бути включені до балансу. Це орендовані необоротні активи, активи на відповідальному зберіганні, списані активи тощо. Вони обліковуються на балансі тих підприємств, яким вони належать на правах власності. При складанні балансу залишки з позабалансових рахунків не включають до балансу, бо вони входять у баланс тих підприємств, яким фактично належать. Якби такі активи відображалися у балансі, то при зведенні балансів підприємств вони показувалися б двічі: один раз - на балансі власника, а другий раз – на балансі того підприємства, в якому вони перебувають тимчасово.

Позабалансові рахунки за структурою схожі на активні рахунки. Вони не кореспондують між собою і не кореспондують із балансовими рахунками, на них не поширюється правило подвійного запису.

Виникнення будь-якої господарської операції (відображення появи активів, гарантій, зобов'язань) відображається за дебетом позабалансових рахунків, а вибуття - за їх кредитом.

На нашу думку, від позабалансових рахунків доцільно відмовитися. Активи, які тимчасово перебувають на підприємстві, можна відображати на балансових рахунках, встановивши відповідні субрахунки. Але при підрахунку такі активи у підсумок балансу не включати, а показувати у балансі довідково.

Інформація з позабалансових рахунків використовується для заповнення Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5).

Позабалансові рахунки включені у клас 0 “Позабалансові рахунки” плану рахунків. Вони призначені для узагальнення інформації про наявність і рух:

цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі);

умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо);

бланків суворого обліку;

списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками);

амортизаційних відрахувань.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів, які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2 передбачено, що бухгалтерський облік на позабалансових рахунках здійснюється, зокрема, у разі:

давальницької сировини;

надходження і реалізації (повернення) запасів на підставі договору комісії (консигнації) та інших подібних цивільно-правових договорів;

надходження та рух запасів, отриманих від постачальника і в оплаті яких відмовлено внаслідок порушення договірних зобов'язань (невідповідність асортименту, якості, строкам поставки запасів, технічним умовам тощо) або поломки та псування запасів;

одержання запасів, які згідно з угодою заборонено використовувати до оплати їх вартості;

якщо оплачені та прийняті покупцем у підприємства-постачальника запаси на території (на складі, в цеху) останнього тимчасово залишаються у підприємства-

постачальника за згодою (зверненням) покупця у зв'язку із відстроченням відвантаження (вивозу, відправки) запасів покупцеві;

перевищення кількості фактично одержаних запасів над кількістю, зазначеною у видаткових документах постачальника;

якщо право власності на запаси, що надійшли на підприємство, не переходить до підприємства з інших причин;

прийняття запасів на відповідальне зберігання;

одержання від замовника підрядними організаціями устаткування і будівельних матеріалів для монтажу і виконання будівельних робіт;

виключення з активів запасів, які зіпсовані або наявність яких інвентаризацією не підтверджена та їх відсутність або псування не обґрунтована нормами природного убутку, а рішення щодо відшкодування їх вартості винними особами ще не прийнято.

Бухгалтерський облік указаних цінностей, амортизаційних відрахувань, умовних прав і зобов'язань ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості, нарахування і використання амортизаційних відрахувань проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку з вказуванням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

Товарно-матеріальні цінності відображаються за договірною вартістю або за вартістю, що вказана у приймально-передавальних актах. Орендовані основні засоби відображаються за вартістю, що вказана в договорах оперативної (операційної) оренди. Бланки суворого обліку відображаються за умовною вартістю в установленому порядку. Умовні права й зобов'язання відображаються за вартістю, вказаною в документах про гарантії й зобов'язання.

Товарно-матеріальні цінності та основні засоби, вартість яких відображена на позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації в порядку, що діє для цінностей, відображених на балансових рахунках відповідного класу.

Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей та необоротних активів, прав і зобов'язань, відображених на позабалансових рахунках, проводиться в порядку, що діє для балансових рахунках відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу.

На рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" обліковуються основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні активи, які тимчасово знаходяться на підприємстві і не являються його власністю, прийняті в операційну оренду, для монтажу, у довірче управління. Підстава для взяття на облік: договір оренди, копії інвентарних карток, акти приймання–передачі цінностей.

Після повернення об'єкта оренди орендодавцю орендар списує його з рахунку 01.

Аналітичний облік орендованих необоротних активів ведеться за їх видами.

Рахунок 02 "Активи на відповідальному зберіганні" призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Усі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, інвентаризуються в порядку і строки, передбачені для власних цінностей.

Позабалансовий рахунок 02 "Активи на відповідальному зберіганні" має п'ять субрахунків.

На субрахунку 021 "Устаткування, прийняте для монтажу" обліковуються підрядною організацією обладнання, устаткування та інші товарно-матеріальні цінності, які надійшли від замовника та прийняті для монтажу. Аналітичний облік

ведеться за замовниками, за видами товарно-матеріальних цінностей, окремими об'єктами й агрегатами та місцями їх розташування. Облік затрат на монтаж цих цінностей здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості самих цінностей, прийнятих для монтажу).

На субрахунку 022 "Матеріали, прийняті для переробки" ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачуються одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді). Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки. Облік затрат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника).

На субрахунку 023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні" ведеться облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але несплачених товарно-матеріальних цінностей (далі - ТМЦ), заборонених до витрачання до їх оплати; одержаних ТМЦ надміру, чим в видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено, як виняток, залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками, та не вивезених з причин, не залежних від підприємства, тощо. Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться по підприємствах-власниках, за видами, сортами та місцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, мають зберігатися окремо від власних.

На субрахунку 024 "Товари, прийняті на комісію" обліковуються одержані товари у межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари.

Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами.

На субрахунку 025 "Майно в довірчому управлінні" обліковується майно, що надійшло в довірче управління, а також товарно-матеріальні цінності, які надійшли повіреному при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення від третіх осіб. Аналітичний облік ведеться за об'єктами, ТМЦ, місцезнаходженнями та власниками.

Рахунок 03 "Контрактні зобов'язання" призначений для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань по укладених контрактах, а також контролю за їх виконанням.

На рахунку 03 "Контрактні зобов'язання" ведеться облік по деривативах (форвардних і ф'ючерних контрактах, опціонах) та інших контрактах, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Дериватив - стандартний документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому. Відповідно до виду цінностей деривативи розподіляються на фондові, валютні, товарні.

Облік зобов'язань здійснюється в оцінці, передбаченій контрактами.

Списуються контрактні зобов'язання з рахунку у разі виконання, ліквідації, відмови від виконання, передачі або продажу зобов'язання за контрактом іншим особам.

Аналітичний облік ведеться за суб'єктами контрактів і видами зобов'язань.

Рахунок 04 "Непередбачені активи й зобов'язання" використовується для накопичення інформації про наявність непередбачених (потенційних) активів та непередбачених (потенційних) зобов'язань. Ці активи або зобов'язання виникли при узгодженні минулих господарських операцій та стануть реальними, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій.

Це визначення включає три основних характеристики непередбачених активів та зобов'язань: 1) наявна обставина; 2) невизначеність кінцевого результату цієї обставини; 3) вирішення невизначеності на основі однієї або кількох майбутніх подій.

Інформація про існування таких активів та зобов'язань необхідна для розкриття її в примітках до фінансових звітів.

Загальні методологічні принципи обліку, подання та розкриття потенційних активів та зобов'язань підприємства викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання".

Рахунок 04 "Непередбачені активи й зобов'язання" має такі субрахунки:

041 "Непередбачені активи";

042 "Непередбачені зобов'язання".

На субрахунку 041 "Непередбачені активи" ведеться накопичення інформації про наявність непередбачених активів, щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигод у сумі очікуваного відшкодування збитків. Списуються непередбачені активи в міру того, як вони визнаються чи не визнаються при вирішенні невизначених подій.

На субрахунку 042 "Непередбачені зобов'язання" ведеться накопичення інформації про наявність непередбаченого зобов'язання, яке може вимагати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає) в сумі очікуваних збитків.

Рахунок 05 "Гарантії та забезпечення надані" передбачено для узагальнення інформації про наявність та рух виданих підприємством гарантій та забезпечень виконання як власних зобов'язань та платежів, так і зобов'язань та платежів інших підприємств (за договорами поруки).

Облік забезпечення здійснюється за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковується:

вартість активів підприємства, які оформлено договорами застави (та за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується;

вартість прийнятих на себе зобов'язань за договорами поруки;

вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною наданою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 05 "Гарантії та забезпечення надані" відбувається при видачі гарантій та забезпечень, зменшення - при погашенні заборгованості, на яку були вони надані, та при перенесенні зобов'язань за ними на баланс.

На позабалансових рахунках: 03 "Контрактні зобов'язання", 04 "Непередбачені активи й зобов'язання", 05 "Гарантії та забезпечення надані" відображаються непередбачені зобов'язання.

До непередбачених зобов'язань відносяться:

- зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій, але лише тоді, коли в майбутньому відбудеться або не відбудеться подія над якою підприємство не має повного контролю. Приклад, підприємство видало гарантійне зобов'язання банку щодо погашення кредиту іншим підприємством. Якщо кредит не буде погашено ним через неспроможність сплатити, то підприємство-гарант погашає цей кредит за власні кошти;

- теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається в даний час, через те, що воно є малоймовірним. Приклад, підприємству пред'явлено судовий позов, але результат розгляду справи на час складання балансу ще не відомий.

Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках за обліковою оцінкою, тобто за вирахуванням суми очікуваного відшкодування.

Рахунок 06 "Гарантії та забезпечення отримані" передбачено для узагальнення інформації про наявність та рух отриманих гарантій та забезпечень виконання зобов'язань та платежів.

Облік забезпечення провадиться за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковуються:

гарантії, отримані підприємством за третіх осіб;

вартість товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та цінних паперів (які знаходяться як на підприємстві, так і в депозиті нотаріальної контори чи банку), що становлять предмет застави;

вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною отриманою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 06 "Гарантії та забезпечення отримані" відбувається при одержанні гарантій та забезпечень, зменшення - при їх списанні внаслідок погашення заборгованості, на яку були вони надані, та при перенесенні заборгованості за ними на баланс.

Рахунок 07 "Списані активи" призначено для узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей.

Зарахування на позабалансовий рахунок 07 суми здійснюється одночасно зі списанням суми нестач і втрат від псування цінностей та дебіторської заборгованості на витрати підприємства.

Рахунок 07 "Списані активи" має такі субрахунки:

071 "Списана дебіторська заборгованість";

072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей".

Сума списаної дебіторської заборгованості обліковується по дебету позабалансового субрахунку 071 "Списана дебіторська заборгованість" протягом

не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у разі зміни майнового становища боржника.

Дебіторська заборгованість списується по кредиту субрахунку 071 після надходження суми в порядку відшкодування, або у зв'язку з закінченням строку обліку такої заборгованості, з одночасними записами за дебетом рахунків 30 "Каса", 31 "Рахунки в банках" чи інших рахунків обліку активів і кредитом субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів".

Зменшення суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей на субрахунку 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей" відображається після вирішення питання про винуватців з одночасними записами за дебетом субрахунку 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків" і кредитом субрахунку 716 "Відшкодування раніше списаних активів" в сумі, що належить до відшкодування винуватцями.

Аналітичний облік за позабалансовим рахунком 07 "Списані активи" ведеться за боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей.

На рахунку 08 "Бланки суворого обліку" ведеться облік наявності та руху бланків суворого обліку та суворої звітності, зокрема документів, що засвідчують особу, подію, право, освіту, трудовий стаж тощо (свідоцтва, посвідчення, трудові книжки, дипломи про освіту та інші); проїзних документів (квитки на проїзд, абонементні талони, документи на перевезення вантажів та інші); довіреностей на одержання цінностей та інших.

Перелік документів, які відносяться до бланків суворого обліку та суворої звітності, порядок їх зберігання й використання встановлюються відповідними нормативно-правовими актами.

Збільшення залишку рахунку 08 "Бланки суворого обліку" відбувається при надходженні (прийнятті на облік) бланків суворого обліку, зменшення - після використання або списання як непридатних чи таких, що не є в наявності.

Аналітичний облік ведеться за кожним бланком та місцями їх зберігання.

Бланки суворого обліку, які зберігаються на підприємстві, відображаються на підставі платіжно-прибуткових документів за вартістю, що складається з витрат на їх виготовлення (придбання) та доставку по дебету рахунку 20 «Виробничі запаси» і кредиту розрахункових рахунків (рахунки 63, 68, 37). Одночасно на позабалансовий рахунок 08 «Бланки суворого обліку» зараховується вартість вказаних бланків. В аналітичному обліку наводяться дані про місце зберігання, нумерацію, кількість і вартість таких бланків.

Передача бланків суворого обліку із місця зберігання відповідальній особі проводиться по накладній і відображається оборотами по дебету і кредиту рахунку 20 та позабалансового рахунку 08.

Списують бланки довіреностей по актах типової форми М-2, затверджених керівником підприємства: дебет рахунків 92 «Адміністративні витрати» або 93 «Витрати на збут» і кредит рахунку 20. Одночасно проводиться їх списання із позабалансового рахунку 08. Акт складають не рідше одного разу на квартал.

Рахунок 09 "Амортизаційні відрахування" призначений для обліку нарахування та використання амортизаційних відрахувань.

Збільшення залишку на рахунку 09 "Амортизаційні відрахування" (надходження) відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів.

Зменшення залишку на рахунку 09 відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо. При визначенні суми використаних амортизаційних відрахувань не враховуються капітальні інвестиції, здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань, цільових коштів, внесків до статутного (пайового) фонду (капіталу) підприємства тощо.

Аналітичний облік ведеться за такими напрямками використання амортизації на:

будівництво об'єктів;

придбання (виготовлення) основних засобів;

поліпшення (модернізація, модифікація, добудова,
дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів;
придбання (створення) нематеріальних активів;
інші капітальні роботи;
погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

11.7. Виправлення помилок

Записи в облікових регістрах потрібно вести уважно, охайно, без помарок і підчисток. Проте у облікових регістрах можуть бути допущені помилки, які виникають з різних причин: недбалість працівника, його низький кваліфікаційний рівень, несправність калькулятора або комп'ютера тощо. Помилки можуть бути в тексті операції, кореспонденції рахунків, арифметичних підрахунках, неправильному застосуванні правил ведення бухгалтерського обліку і податкового законодавства.

Помилки класифікують за різними ознаками (рис. 11.3). Так за впливом на облік помилки можна групувати за видами обліку:

а) помилки, які впливають лише на бухгалтерський облік. Наприклад, здійснена неправильна кореспонденції рахунків, а тому записи проведено в інших регістрах, як потрібно було зробити;

б) помилки, які впливають лише на податковий облік. Наприклад, допущені помилки під час складання реєстру податкових накладних;

в) помилки, які впливають на бухгалтерський і на податковий облік. Наприклад, неправильно визначена первісна вартість товарно-матеріальних цінностей обумовлює недостовірність бухгалтерського обліку, а також неправильне визначення розміру податку на прибуток.

За впливом на податкові зобов'язання можна виділити такі помилки:

а) помилки, які призводять до завищення податкових зобов'язань. Вони обумовлюють переплату податків;

б) помилки, які призводять до заниження податкових зобов'язань. Вони обумовлюють недоплату податків;

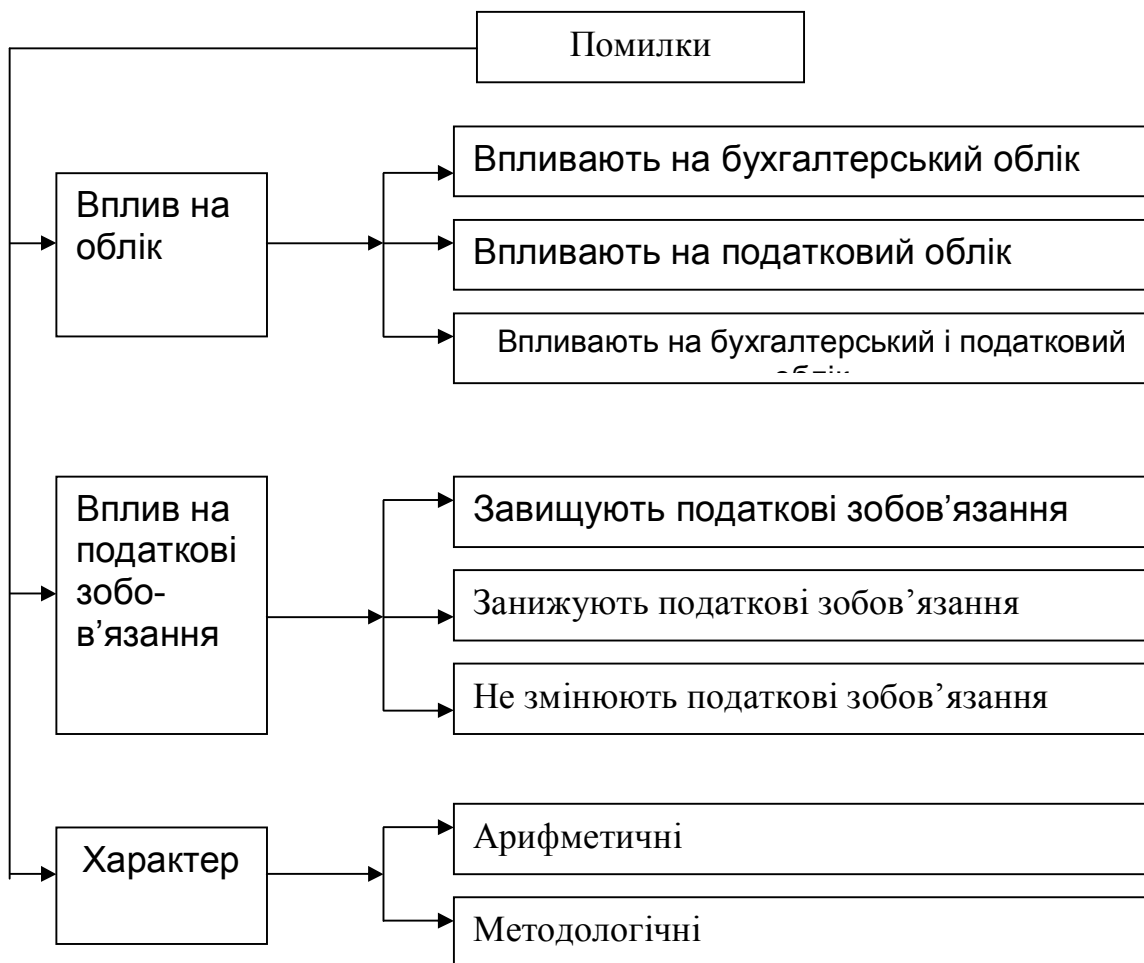


Рис. 11.3. Класифікація помилок

в) помилки, які не впливають на розмір податкових зобов'язань. Про такі помилки, на нашу думку, не варто повідомляти контролюючі органи, бо до посадових осіб можуть бути вжиті заходи адміністративної відповідальності за порушення порядку ведення бухгалтерського обліку. Але під час виїзної перевірки контролюючі органи, як правило, самостійно не виявляють такі помилки, то не потрібно робити шкоду самому собі.

За характером помилки є арифметичні і методологічні. Такий поділ помилок офіційно визнано у податковій звітності, хоча вони можуть бути також і у фінансовій звітності.

Арифметичними вважають помилки, які допущені платником податку під час заповнення декларацій (розрахунків) або додатків до них, або під час перенесення даних додатків у декларації. До арифметичних помилок, наприклад, відносять неправильне виконання арифметичних дій (додавання, віднімання, множення, ділення, вирахування відсотків), а також неправильно записаний підсумок, або поставлена кома під час записування цифр.

Методологічна помилка полягає у неправильному застосуванні ставок оподаткування або коефіцієнтів під час визначення податкового зобов'язання з податку, збору, обов'язкового платежу.

Виявляють помилки різними способами залежно від їх характеру. При меморіально-ордерній формі бухгалтерського обліку звіряють підсумки дебетових і кредитових оборотів синтетичних рахунків по оборотній відомості з підсумком обороту реєстраційного журналу. Обороти і залишки по аналітичних рахунках, узагальнені в оборотних відомостях, порівнюються з даними відповідних синтетичних рахунків. При журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку взаємно звіряють підсумки журналів-ордерів, відомостей і головної книги.

Виявлені розбіжності виявляють шляхом візуального перегляду записів або їх пунктуванням. Пунктування полягає в тому, що перевірену суму позначають знаком “V” або крапкою (пунктують). Це дозволяє бачити, які записи уже перевірено.

Порядок виправлення помилок залежить від їх характеру, та від того, на якому етапі виявлена помилка. Використовують такі способи виправлення помилок: коректурний, сторно, додаткова стаття.

Коректурний спосіб – полягає в тому, що неправильні цифри або текст закреслюються і над закресленим пишеться правильний текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати

закреслене. Пишеться надпис “Виправлено”, підписується особа, яка зробила виправлення у обліковому реєстрі, зазначається дата виправлення.

Цей спосіб застосовується для виправлення помилок поточного місяця у бухгалтерських документах та облікових реєстрах, в яких ще не підведені підсумки. Помилки, виявлені після підведення підсумків у облікових реєстрах, виправляють способом сторно або додаткової статті.

Спосіб “сторно” полягає в тому, що складається бухгалтерська довідка, до якої виявлена помилка вписується червоним чорнилом, червоною пастою кулькових ручок або із знаком мінус, а правильний запис робиться звичайним способом. Записом в реєстри даних довідки червоним чорнилом, ліквідується (сторнується) неправильний запис, бо цифри, які записані червоним чорнилом, при підрахунку віднімаються. Неправильну операцію сторнувати можна повністю або частково. Повністю сторнують тоді, коли неправильна операція зовсім непотрібна. Якщо запис по кореспондуючих рахунках зроблено на більшу суму, як потрібно, то таку помилку виправляють частковим сторно, тобто сторнують на суму помилки.

Приклад. Зроблено запис у дебет рахунку 20 “Виробничі запаси” і у кредит рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” на суму 2865 грн, а потрібно було провести запис на суму 2365 грн. То щоб виправити таку помилку, потрібно зробити запис по цих же рахунках червоним сторно на суму 500 грн (2865 грн – 2365 грн = 500 грн).

Якщо помилковий запис зроблено в кореспонденції рахунків, то його сторнують повністю, а потім відображають суми по новій кореспонденції рахунків.

Спосіб “сторно” застосовують не тільки для виправлення помилок, а також і для коригування записів, що мають умовну попередню оцінку.

Приклад. З виробництва оприбутковано готову продукцію за плановою собівартістю на суму 800 грн. Фактична її собівартість виявилася 750 грн. На рахунках бухгалтерського обліку ці операції потрібно відобразити так:

а) оприбутковано з виробництва готову продукцію за плановою собівартістю: дебет рахунку 26 “Готова продукція”, кредит рахунку 23 “Виробництво” на суму 800 грн;

б) доводиться планова собівартість готової продукції до фактичної собівартості: дебет рахунку 26, кредит рахунку 23 на суму 50 грн червоним “сторно”.

В результаті таких записів готова продукція, одержана з виробництва, буде оцінена за фактичною собівартістю в сумі 750 грн (800 грн - 50 грн = 750 грн).

Спосіб “додаткова стаття” – застосовують тоді, коли запис зроблено на відповідні рахунки в меншій сумі, як потрібно.

Приклад. По рахунках бухгалтерського обліку операцію відображено в сумі 2865 грн, а потрібно було записати суму 3865 грн. виправлення робиться шляхом додаткового запису по тих же рахунках на суму помилки 1000 грн (3865 грн – 2865 грн = 1000 грн).

Спосіб “Додаткова стаття” застосовують також для коригування записів, що мають умовну оцінку.

Приклад. З виробництва оприбутковано готову продукцію за плановою собівартістю на суму 800 грн. Фактична її собівартість виявилася 850 грн. На рахунках бухгалтерського обліку ці операції потрібно відображати так:

а) оприбутковано з виробництва готову продукцію за плановою собівартістю: дебет рахунку 26 “Готова продукція”, кредит рахунку 23 “Виробництво” на суму 800 грн;

б) доводиться планова собівартість готової продукції до рівня фактичної собівартості: дебет рахунку 26 “Готова продукція”, кредит рахунку 23

“Виробництво” на суму 50 грн, тобто на різницю між фактичною і плановою собівартістю (850 грн – 800 грн = 50 грн).

Якщо помилка в тому, що операція зовсім не була записана, виправлення роблять шляхом запису на суму помилки по рахунках у звичайному порядку.

Сторно або додаткову статтю складають на підставі бухгалтерської довідки, в якій вказують номер і дату помилкового запису та його суму.

При формах бухгалтерського обліку журнал-головна або меморіально-ордерна для виправлення помилок способом “сторно” або “додаткова стаття” складають новий меморіальний ордер, який потім заносять у відповідні реєстри синтетичного та аналітичного обліку.

При журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку помилки, виявлені в реєстрах до підведення підсумків, виправляють коректурним способом, а після підведення підсумків, але до внесення їх в головну книгу, виправляють на підставі бухгалтерської довідки з відображенням у вільних рядках або графах. Після записів підсумків журналів-ордерів у головну книгу ніякі виправлення в них за поточний місяць не допускаються, а необхідні записи оформляють бухгалтерською довідкою і заносять в головну книгу в наступному місяці. Ці довідки зберігають при відповідному обліковому реєстрі, в якому зроблено виправлення.

В зарубіжній практиці зустрічаються інші способи виправлення помилок, зокрема “перевод рахунка”.

Приклад. Одержано матеріальні цінності від постачальника на суму 500 грн. Бухгалтер відобразив цю операцію на рахунках таким записом: дебет рахунку 20 “Виробничі запаси”, кредит рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”. Але виявилось, що потрібно було зробити запис в дебет рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, а не на рахунок 20.

В Україні цю помилку бухгалтер повинен виправити так:

а) сторнується неправильно зроблений запис – дебет рахунку 20, кредит рахунку 63 на суму 500 грн;

б) робиться правильний запис – дебет рахунку 22, кредит рахунку 63 на суму 500 грн.

У США цю помилку бухгалтер виправляє так: дебет рахунку 22, кредит рахунку 20 на суму 500 грн (для бухгалтера США коди рахунків і суму умовно взято такі як в Україні).

На перший погляд здається, що бухгалтер США зробив більш простий запис і має такі ж залишки по рахунках. Але в українській теорії такі виправлення не допускаються. Дійсно, в Україні це робиться більш логічно і обґрунтовано – неправильно зроблений запис сторнують і роблять правильний запис. З кореспонденції рахунків, яку зробив бухгалтер США, випливає, що одержано виробничі запаси, а потім їх переведено у малоцінні та швидкозношувані предмети. Насправді ж одержані малоцінні та швидкозношувані предмети, а виробничі запаси не надходили зовсім. В цьому випадку український варіант виправлення допущеної помилки є логічним, а варіант США не відповідає правильності відображення господарської операції, яка фактично відбулася.

Спосіб “перевод рахунка” часто зовсім заплутує фактичну дійсність. Приклад. Бухгалтер зробив запис у дебет субрахунку 641 “Розрахунки за податками” і в кредит рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, а потрібно було записати в дебет субрахунку 641 і кредит рахунку 31 “Рахунки в банках”. Якщо в цьому випадку ми зробимо “перевод рахунку” – дебет 63 і кредит 31, то це може розцінюватись як зловживання, бо створює можливість приховування погашення заборгованості постачальникам.

Не можна виправляти помилки шляхом зміни кореспонденцій рахунків на протилежну, що дістало назву “чорне сторно”.

Приклад. Зроблено запис по дебету рахунку 20 “Виробничі запаси” і по кредиту рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”. Цей запис неправильний. Його потрібно ліквідувати способом “червоне сторно” по дебету рахунку 20 і по кредиту рахунку 63. Якщо ми виправимо таку помилку шляхом зміни кореспонденції рахунків на протилежну, тобто покажемо дебет рахунку 63 і кредит рахунку 20, то не відповідатимуть дійсності обороти по рахунках хоч залишки будуть правильними.

Помилки у фінансових звітах можуть бути допущені також внаслідок неналежного відображення операцій, зокрема:

- а) неправильного застосування принципів бухгалтерського обліку;
- б) арифметичних помилок;
- в) неправильного розуміння правил ведення бухгалтерського обліку.

Порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності за попередні звітні періоди визначено П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Згідно цього стандарту виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності. Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

П(С)БО 6 передбачає (пункти 15, 16, 17), що події після дати балансу можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів.

Подія після дати балансу - подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої для оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан,

результати діяльності та рух коштів підприємства.

Події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Їх коригування здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових записів в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок подій після дати балансу.

Приклад. Стало відомо, що на дату балансу оголошений банкрутом дебітор (покупець), заборгованість якого раніше була визнана сумнівною. Помилку виправляють шляхом коригування активів і зобов'язань: дебет рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів”, кредит рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”.

Якщо помилку виявлено після дати балансу, але до затвердження фінансової звітності, то їх виправляють шляхом коригування відповідних активів та зобов'язань способом сторно або додаткових записів в обліку звітного періоду.

Помилки, виявлені після подання фінансової звітності виправляють шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, а також повторно відображається порівняльна інформація у проміжній та річній фінансовій звітності по відповідних формах.

П(С)БО 6 наводить орієнтовний перелік подій після дати балансу. До подій, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу відносяться:

- продаж запасів, який свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу;
- отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату;

- виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності.

До подій, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу і не потребують коригування статей фінансових звітів, відносяться:

- прийняття рішення щодо реорганізації підприємства;
- придбання цілісного майнового комплексу;
- рішення про припинення операцій, які становлять значну частину основної діяльності підприємства;
- знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події;
- прийняття рішення щодо емісії цінних паперів;
- непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів;
- укладення контрактів щодо значних капітальних і фінансових інвестицій;
- прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства;
- дивіденди за звітний період оголошені підприємством після дати балансу;

Помилки, які стосуються поточного року, виправляють шляхом відображення у черговій звітності відкорегованих показників.

Уточнюючі фінансові звіти окремо не подаються. Помилки в них виправляють шляхом відображення уточнених (відкорегованих) показників у складі наступних звітів.

У примітках до фінансових звітів слід розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах:

- зміст і суму помилки;
- статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.

Підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди.

Доцільність оприлюднення інформації про виправлення помилок у фінансовій звітності визначається її суттєвістю.

Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Орієнтовні пороги суттєвості такі:

а) для окремих видів витрат – величина, що дорівнює 2 % чистого прибутку (збитку) підприємства;

б) для окремих активів, зобов'язань і власного капіталу – величина у 5 % підсумку відповідно всіх активів, зобов'язань і власного капіталу.

Під час виправлення помилок у податковій звітності потрібно керуватися нормами Закону України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” (далі “Закон № 2181”), а також іншим податковим законодавством.

Закон № 2181 передбачає (стаття 17.2), що платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний:

а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму такої недоплати та штраф у розмірі п'яти відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку,

б) або відобразити суму такої недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання з цього податку.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи не застосовуються.

При самостійному донарахуванні суми податкових зобов'язань адміністративні штрафи не накладаються.

Це правило не застосовується, якщо:

а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулася недоплата податкового зобов'язання;

б) судом встановлено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою - платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Помилки в податковій звітності можна виправляти різними способами.

Спосіб 1. Подання нової декларації (розрахунку) з виправленими показниками. Цей спосіб застосовується якщо уточнення показників відбувається після подання податкової декларації, у якій допущено помилку, але до настання граничного терміну її подання за відповідний період. Нову декларацію подають на заміну попередньої. Оскільки строк звітування не порушується, то платник податків не сплачує будь-який штраф.

Попередня податкова декларація залишається в податковому органі. Кількість нових декларацій не обмежена. Якщо їх подано декілька, то податковий орган перевірятиме лише останню на предмет правильності визначення податкового зобов'язання і своєчасності його погашення. Тобто у межах встановленого строку можна подавати декларацію декілька разів. За це ніяких штрафних санкцій не буде.

Спосіб 2. Відображення помилки у складі поточної декларації (розрахунку), що подається за будь-який наступний податковий період. Цей спосіб полягає у тому, що платник податку може зменшити або збільшити свої податкові

зобов'язання, що виникли внаслідок помилок у попередніх деклараціях, у поточній декларації. У разі заниження податкового зобов'язання сплачується штраф у розмірі 5 відсотків від недоплати податку.

Спосіб 3. Подання уточнюючої декларації (уточнюючого розрахунку). Після встановленого терміну подання декларації платник податків може будь-коли подати уточнюючу декларацію (уточнюючий розрахунок). У такому разі суму недоплати і штрафу потрібно сплати не пізніше дня подання уточнюючої декларації, а виправляти помилки, які допущені у попередніх деклараціях, уже не потрібно. Цим способом доцільно користуватися, зокрема, в тому випадку, коли платник податку очікує документальну перевірку податковим органом, яка може відбутися до подання чергової декларації з урахуванням попередніх помилок.

Якщо підприємство виправить помилку після початку його перевірки податковим органом, то податківці матимуть право застосувати передбачені фінансові та адміністративні штрафи. Початком перевірки є дата, вказана у направленні на перевірку, яке податківці пред'являють перед початком її проведення.

Якщо від граничного терміну подання податкової декларації (або від фактичної дати подання, якщо декларація подана із запізненням) минуло 1095 днів, то повідомляти податковий орган про допущені помилки немає потреби. 1095 днів – це граничний строк податкових перевірок.

Є особливості виправлення помилок по окремих податках, а саме:

1) виправлення помилок здійснюється у черговій чи уточнюючій декларації (розрахунку) в таких документах: декларація з податку на прибуток підприємства (податок на прибуток), податкова декларація з податку на додану вартість (податок на додану вартість), розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва-юридічною особою (єдиний податок);

2) виправлення помилок здійснюється тільки шляхом подання уточнюючої

декларації в таких документах: розрахунок акцизного збору (акцизний збір), розрахунок суми податку з власників транспортних засобів (транспортний податок), податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф № 1 ДФ);

3) виправлення помилок здійснюється як в уточнюючому розрахунку, так і в поточній декларації в таких документах: податковий розрахунок збору за забруднення навколишнього природного середовища (збір за забруднення навколишнього природного середовища), податковий розрахунок земельного податку (земельний податок).

Помилки з утримання та нарахування внесків до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування відбуваються, як правило, у зв'язку з неправильним застосуванням бази нарахування або розміру страхових тарифів.

Якщо уточнюється база нарахування (розмір оплати праці), то внески уточнюються у тому місяці, в якому здійснено нарахування, а не в тому, за який вони проведені.

Якщо страхувальник виявив помилку по нарахуванню страхових внесків, то з метою її виправлення він зобов'язаний здійснити наступне:

- 1) провести розрахунок сум коригування записів;
- 2) нарахувати пеню із сум виявленої недоїмки за прострочення платежів (120 % річних облікової ставки Національного банку України, чинної на момент сплати);
- 3) оформити бухгалтерську довідку, в якій вказати зміст помилки, її період, суму недоплати (переплати) страхових внесків, кореспонденцію рахунків по відображенню коригувань;
- 4) здійснити записи на рахунках бухгалтерського обліку.

Приклад. У вересні 2008 р. виявлено, що у березні 2008 р. працівнику нараховано премію більше ніж потрібно на 200 грн. Заробітна плата разом з премією у березні становила 2000 грн, з якої зроблено відповідні утримання та

нарахування. У зв'язку з переплатою потрібно зробити відповідні коригування (табл. 11.3).

Таблиця 11.3

Розрахунок суми коригування, грн

Зміст господарських операцій	Нарахування та утримання		Коригування
	фактично проведено	потрібно провести	
Нараховано заробітну плату	2000,00	1800,00	-200,00
Утримання:			
до Пенсійного фонду (0,5 % + 0,2 %)	32,13	28,13	-4,00
до Фонду соціального страхування з тимчасової непрацездатності (1 %)	20,00	18,00	-2,00
до Фонду соціального страхування на випадок безробіття (0,5 %)	10,00	9,00	-1,00
податок з доходів фізичних осіб	290,68	261,73	-28,95
Нарахування:			
до Пенсійного фонду (33,2 %)	664,00	597,60	-66,40
до Фонду соціального страхування з тимчасової непрацездатності (1,5 %)	30,00	27,00	-3,00
до Фонду соціального страхування на випадок безробіття (1,3 %)	26,00	23,40	-2,60
до Фонду соціального страхування від нещасного випадку	20,00	18,00	-2,00

Як бачимо, зменшення заробітної плати (бази для розрахунку внесків) обумовлює зменшення розміру внесків до пенсійного фонду і соціальних фондів, які повертаються страхувальникам за їх заявою або зараховуються у рахунок майбутніх платежів страхових внесків.

Якби помилка була в тому, що взято було меншу заробітну плату, то потрібно було б коригувати суму внесків у сторону збільшення. Донараховані

внески потрібно перерахувати до Пенсійного фонду та інших соціальних фондів. Із суми недоїмки нараховують також пеню за кожний прострочений день із розрахунку 120 % річної облікової ставки (облікова ставка Національного банку України з 1 червня 2007 р. становить 8 %).

За наслідками перерахунку складають бухгалтерську довідку (табл. 11.4), результати якої відображають у головній книзі, аналітичних і синтетичних рахунках.

У разі самотійного виявлення страхувальником помилок, наявності бухгалтерської довідки, перерахування донарахованих внесків і пені у повному обсязі до початку здійснення перевірки адміністративні штрафи до посадових осіб не застосовуються.

За допущені та не виправлені помилки у бухгалтерському обліку і звітності передбачені фінансові санкції, адміністративна та кримінальна відповідальність. Штрафні санкції за порушення податкового законодавства визначені Законом України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” штрафні санкції за порушення порядку нарахування та сплати внесків у Пенсійний фонд та інші соціальні фонди визначені у законах про ці фонди.

Таблиця 11.4

Бухгалтерська довідка за вересень 2008 р.

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
Сторно надміру нарахованої заробітної плати, утримань та нарахувань з неї:			
заробітна плата	92 “Адміністративні витрати”	661 “Розрахунки за заробітною платою”	-200,00
внески до Пенсійного фонду, утримані із заробітної плати	661 “Розрахунки за заробітною платою”	651 “За пенсійним забезпеченням”	-4,00

внески до Пенсійного фонду, нараховані на заробітну плату	92 “Адміністративні витрати”	651 “За пенсійним забезпеченням”	-66,40
внески до Фонду соціального страхування з тимчасової непрацевдатності, утримані із заробітної плати	661 “Розрахунки за заробітною платою”	652 “За соціальним страхуванням”	-2,00
внески до Фонду соціального страхування з тимчасової непрацевдатності, нараховані на заробітну плату	92 “Адміністративні витрати”	652 “За соціальним страхуванням”	-3,00
внески до Фонду соціального страхування на випадок безробіття, утримані із заробітної плати	661 “Розрахунки за заробітною платою”	653 “За страхуванням на випадок безробіття”	-1,00
внески до Фонду соціального страхування на випадок безробіття, нараховані на заробітну плату	92 “Адміністративні витрати”	653 “За страхуванням на випадок безробіття”	-2,60
внески до Фонду соціального страхування від нещасного випадку	92 “Адміністративні витрати”	656 “За страхуванням від нещасних випадків”	-2,00
податок з доходів фізичних осіб	661 “Розрахунки за заробітною платою”	641 “Розрахунки за податками”	-28,95

Виконавець _____ Головний бухгалтер _____ 29 вересня 2008 р.

підпис

підпис

Питання для самоконтролю:

1. Які вимоги до фінансової звітності?
2. Які якісні характеристики фінансової звітності?
3. Склад фінансової звітності.
4. Куди подається фінансова звітність.
5. Зміст та порядок складання бухгалтерського балансу.

6. Мета складання звіту про фінансові результати.
7. Порядок складання консолідованої фінансової звітності.
8. Позабалансовий облік.
9. виправлення помилок.

Тестові питання для контролю знань студентів

Тест 4. Модуль 4:

1)Адміністративні витрати обліковують на:

- а) рахунку 23;
- б) рахунку 90;
- в) рахунку 91;
- г) рахунку 92.

2)Витрати на збут обліковують на:

- а) рахунку 23;
- б) рахунку 28;
- в) рахунку 36;
- г) рахунку 93.

3)До фінансових витрат відносяться:

- а) податкові зобов'язання;
- б) нестача запасів;
- в) відсотки за користуванням банківським кредитом;
- г) амортизація основних засобів.

4)Податок на прибуток обліковують на:

- а) рахунку 23;
- б) рахунку 60;
- в) рахунку 70;
- г) рахунку 98.

5)До адміністративних витрат відносять:

- а) прямі матеріальні витрати;

- б) оплату праці адміністративного персоналу;
- в) витрати на сплату відсотків за кредит;
- г) витрати на капітальні інвестиції.

б)Адміністративні витрати списують на:

- а) фінансові результати;
- б) собівартість виробництва продукції;
- в) витрати на збут;
- г) незавершене виробництво.

7)Витрати на збут списують на:

- а) собівартість реалізації;
- б) зменшення статутного капіталу;
- в) фінансові результати;
- г) адміністративні витрати.

8)Дохід від реалізації готової продукції товарів обліковують на:

- а) рахунку 31;
- б) рахунку 64;
- в) рахунку 63;
- г) рахунку 70.

9)Залишок по рахунку 70 переносять на рахунок:

- а) 44;
- б) 79;
- в) 80;
- г) 91

10) До малих відносяться підприємства в яких:

- а) середньорічна чисельність працівників до 250 осіб;
- б) працюючих за рік до 50 осіб, а обсяг доходу до 500 тис.євро за рік;
- в) обсяг реалізації яких за рік до 5 млн. грн;
- г) немає статуту.

11) Що таке статутний капітал господарського товариства:

- а) сума коштів у касі і на рахунках у банках;
- б) сума дебіторської заборгованості;
- в) загальний розмір капіталу, внесеного всіма учасниками;
- г) вартість майна господарського товариства.

12) Що не відноситься до власного капіталу:

- а) статутний капітал;
- б) податкові зобов'язання;
- в) нерозподілений прибуток;
- г) резервний капітал.

13) Статутний капітал відображається:

- а) в активі балансу;
- б) в пасиві балансу;
- в) в балансі не відображається;
- г) у звіті про фінансові результати.

14) Статутний капітал обліковують:

- а) на рахунку 10;
- б) на рахунку 20;
- в) на рахунку 40;

г) на рахунку 79.

15) Нерозподілений прибуток обліковують:

- а) на рахунку 23;
- б) на рахунку 28;
- в) на рахунку 50;
- г) на рахунку 44.

16) Неоплачений капітал обліковують:

- а) на рахунку 46;
- б) на рахунку 50;
- в) на рахунку 63;
- г) на рахунку 64.

17) Надійшли внески на поточний рахунок від засновників до статутного капіталу:

- а) дебет рахунку 31 і кредит рахунку 36;
- б) дебет рахунку 31 і кредит рахунку 40;
- в) дебет рахунку 63 і кредит рахунку 31;
- г) дебет рахунку 31 і кредит рахунку 47;

18) Надійшли внески від засновників виробничими запасами:

- а) дебет рахунку 10 і кредит рахунку 30;
- б) дебет рахунку 20 і кредит рахунку 40;
- в) дебет рахунку 28 і кредит рахунку 63;
- г) дебет рахунку 30 і кредит рахунку 36.

19) Створено резервний капітал за рахунок прибутку:

- а) дебет рахунку 46 і кредит рахунку 60;
- б) дебет рахунку 44 і кредит рахунку 43;
- в) дебет рахунку 44 і кредит рахунку 40;
- г) дебет рахунку 31 і кредит рахунку 64.

20) Зменшено статутний капітал на суму вилучених вкладів:

- а) дебет рахунку 40 і кредит рахунку 31;
- б) дебет рахунку 40 і кредит рахунку 45;
- в) дебет рахунку 40 і кредит рахунку 60;
- г) дебет рахунку 64 і кредит рахунку 31.

21) Забезпечення майбутніх витрат і платежів обліковують:

- а) на рахунку 39;
- б) на рахунку 40;
- в) на рахунку 63;
- г) на рахунку 47.

22) Цільове фінансування і цільові надходження обліковують:

- а) на рахунку 48;
- б) на рахунку 64;
- в) на рахунку 79;
- г) на рахунку 84.

23) Відображено статутний капітал згідно засновницьких документів:

- а) дебет рахунку 10 і кредит рахунку 40;
- б) дебет рахунку 46 і кредит рахунку 40;
- в) дебет рахунку 28 і кредит рахунку 63.
- г) дебет рахунку 28 і кредит рахунку 63.

24) На суму неоплаченого капіталу статутний капітал в балансі:

- а) збільшується;
- б) зменшується;
- в) не змінюється;
- г) немає правильної відповіді.

25) За статутний капітал можна купити:

- а) основні засоби;
- б) товари;
- в) акції;
- г) немає правильної відповіді.

Відповіді на тестові питання для контролю знань студентів

Питання	Відповіді			
	тест 1, модуль 1	тест 2, модуль 2	тест 3, модуль 3	тест 4, модуль 4
1	а	а	б	г
2	б	б	в	г
3	в	б	а	в
4	б	в	б	г
5	а	а	в	б
6	в	б	б	а
7	в	а	а	в
8	в	а	а	г
9	б	б	б	б
10	а	а	б	б
11	в	а	б	в
12	а	б	б	б
13	б	б	б	б
14	в	а	б	в
15	а	б	а	г
16	б	в	б	а
17	в	б	а	б
18	в	а	б	б
19	б	в	в	б
20	в	б	б	б

21	б	б	б	Г
22	б	В	В	а
23	а	В	б	В
24	б	б	б	б
25	б	б	б	В

ЛІТЕРАТУРА

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К., 2000. — 692 с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред.. проф.. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ПП “Рута”, 2009 . — 912 с.
3. Журавель Г. П., Хомин П. Я. Теорії бухгалтерського обліку: студії: Монографія. — Тернопіль: Економічна думка, 2008. — 400 с.
4. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. — Житомир : ЖДТУ. — 2005. — 548 с.
5. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. — Житомир : ЖДТУ, 2005. — 420 с.
6. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / За ред. проф. М.Ф. Огійчука. — К.: Алерта, 2009. — 1056 с.
7. Гура Н.О., Мельник Т.Г., Моторна Т.М. Облік на підприємствах малого бізнесу: Навч. посіб. — К.: Знання, 2007. — 310 с.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник. Пер. с англ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.— 1071 с.
9. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. — Житомир: ЖДТУ, 2007. — 236 с.
10. Ленъ В.С. Облік і аудит. Вступ до фаху: Навч. посіб. — К.:ЦУЛ, 2009. — 258 с.
11. Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І. Бухгалтерський облік в Україні: Навч. посібник. — Львів: Інтеллект-Захід. — 2008. — 1224 с.
12. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практ. посіб. — К.: Лібра, 2001. — 840 с.

13. Велш Г. А., Шорт Д. Г. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач.– К.: Основи, 1999. – 943 с.

14. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 р. № 996-IV.

15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30 листопада 1999 р. № 291.

10. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. / За ред. С.Ф. Голова. — К.: ФПБАУ, 2000. — 1272 с.

11. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципи бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 496 с.

14. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

16. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34 затверджені наказами Міністерства фінансів України.

17. Пушкар М.С. Фінансовий облік.-Тернопіль: Карт-Бланш, 2002.- 628 с.

18. Соколов Я.В. Основы бухгалтерского учета: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.

19. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік: Навч. посіб.- 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008.– 507 с.

20. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009.– 624 с.

21. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник.-К.: Алерта, 2006.-1080 с.
22. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник. — К.: АСК, 2001. — 784 с.
23. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. 2-ге вид., перероб. і доп.-К.: Знання, 2008-535 с.

ДОДАТКИ

ПЛАН
рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань
і господарських операцій підприємств і організацій*

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	
Клас 1. Необоротні активи				
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки	Усі види діяльності
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Тварини	
		108	Багаторічні насадження	
		109	Інші основні засоби	
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	
		123	Права на комерційні позначення	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторське право та суміжні з ним права	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	

* Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 892/4185

		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	
--	--	-----	---	--

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	
		155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільсько-господарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
		165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		182	Довгострокові векселі одержані	
		183	Інша дебіторська заборгованість	
		184	Інші необоротні активи	
19	Гудвіл		За видами об'єктів інвестування	Усі види діяльності
		191	Гудвіл при придбанні	
		192	Негативний гудвіл	

		193	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)	
--	--	-----	---	--

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5
Клас 2. Запаси				
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	
		203	Паливо	
		204	Тара й тарні матеріали	
		205	Будівельні матеріали	
		206	Матеріали, передані в переробку	
		207	Запасні частини	
		208	Матеріали сільськогосподарського Призначення	
		209	Інші матеріали	
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
		238	Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах ¹	При розрахунках за будівельним контрактом
		239	Проміжні ¹ рахунки	
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Промисловість, сільське господарство та ін.

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	281	Товари на складі	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торгова націнка	
		289	Транспортно-заготівельні витрати ²	
29			
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи				
30	Каса	301	Каса в національній валюті	Усі види діяльності
		302	Каса в іноземній валюті	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
32			
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види

	інвестиції	352	Інші поточні фінансові інвестиції	діяльності
--	------------	-----	-----------------------------------	------------

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5		
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності		
		362	Розрахунки з іноземними покупцями			
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ			
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності		
		372	Розрахунки з підзвітними особами			
		373	Розрахунки за нарахованими доходами			
		374	Розрахунки за претензіями			
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків			
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок			
		377	Розрахунки з іншими дебіторами			
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності		
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності		
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань						
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності		
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки		
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності		
		422	Інший вкладений капітал			
		423	Дооцінка активів			
		424	Безоплатно одержані необоротні активи			
		425	Інший додатковий капітал			
		426	Фонди спеціального призначення		4261	Фонд розвитку виробництва ³
					4262	Використання фонду розвитку виробництва ³
4263	Інші фонди ⁴					

			4264 Використання інших фондів ⁴	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	
		453	Інший вилучений капітал	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	
		476	Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	
		477	Забезпечення матеріального заохочення ³	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	Страхова діяльність
		492	Резерви із страхування життя	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	
		495	Результат зміни технічних резервів	
		496	Результат зміни резервів із страхування життя	
		497	Частка перестраховиків в інших страхових резервах	
		498	Результат зміни резервів незароблених премій	
		499	Результат зміни резервів збитків	

Клас 5. Довгострокові зобов'язання

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
56	.....		
57	.....		
58	.....		
59	.....		
Клас 6. Поточні зобов'язання				
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	

		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
--	--	-----	---	--

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5
		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхуванням	651	За пенсійним забезпеченням	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		653	За страхуванням на випадок безробіття	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
		656	За страхуванням від нещасних випадків ⁵	
66	Розрахунки за виплатами працівникам	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
		663	Розрахунки за іншими виплатами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	681	Розрахунки за авансами одержаними	Усі види діяльності
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	

		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності				
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходу	
		705	Перестраховання	
		705	Дохід від реалізації проміжної продукції ⁶	
		706	Дохід від реалізації кінцевої продукції ⁶	
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		711	Дохід від реалізації іноземної валюти	
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	
		713	Дохід від операційної оренди активів	
		714	Дохід від операційної курсової різниці	
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	
		719	Інші доходи від операційної діяльності	
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових	Усі види

			інвестицій	діяльності
		742	Дохід від реалізації необоротних активів	
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів	

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Усі види діяльності
		752	Інші надзвичайні доходи	
76	Страхові платежі		За видами страхування	Страхова діяльність
77	.....		
78	.....		
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	

Клас 8. Витрати за елементами

80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	
		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	
		806	Витрати запасних частин	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		808	Витрати товарів	
		809	Інші матеріальні витрати	
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	Усі види діяльності
		812	Премії та заохочення	
		813	Компенсаційні виплати	
		814	Оплата відпусток	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	
		816	Інші витрати на оплату праці	

82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на пенсійне забезпечення	Усі види діяльності
		822	Відрахування на соціальне страхування	
		823	Страхування на випадок безробіття	
		824	Відрахування на індивідуальне страхування	

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5
		825	Відрахування на страхування від нещасних випадків ⁵	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
		833	Амортизація нематеріальних активів	
84	Інші операційні витрати		За видами затрат	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами витрат	Усі види діяльності
86	.....		
87	.....		
88	.....		
89	.....		

Клас 9. Витрати діяльності

90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		904	Страхові виплати	
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		941	Витрати на дослідження і розробки	
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	

		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	
		946	Втрати від знецінення запасів	
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	
		949	Інші витрати операційної діяльності	

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		972	Собівартість реалізованих необоротних активів	
		973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	Усі види діяльності
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	
		993	Інші надзвичайні витрати	
Клас 0. Позабалансові рахунки				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на	

			відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	
		025	Майно в довірчому управлінні	
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності

Продовження додатка 1

1	2	3	4	5
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування		За напрямками використання амортизації	Усі види діяльності

¹ Передбачено наказом Міністерства фінансів України № 205 від 28 квітня 2001 р.;

² Передбачено наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20 жовтня 1999 р.;

³ Запроваджено наказом Міністерства фінансів України № 460 від 10 червня 2005 р.;

⁴ Запроваджено наказом Міністерства фінансів України № 1213 від 19 грудня 2006 р. “Про затвердження Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку”;

⁵ Передбачено Постановою правління Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України № 12 від 20 квітня 2001 р. “Про затвердження Інструкції про порядок перерахування, обліку та витрачання страхових коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України”;

⁶ Визначено “Порядком ведення консолідованого бухгалтерського обліку промислово-фінансовими групами”, який затверджено наказом Міністерства фінансів України № 61 від 24 березня 2000 р.

Додаток 2

План рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва

Синтетичні рахунки		Призначення
код	назва	
1	2	3
10	Основні засоби	Облік та узагальнення інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи
13	Знос (амортизація) необоротних активів	Облік та узагальнення інформації про знос основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів
14	Довгострокові фінансові інвестиції	Облік та узагальнення інформації про довгострокові фінансові інвестиції
15	Капітальні інвестиції	Облік та узагальнення інформації про капітальні інвестиції
18	Інші необоротні активи	Облік та узагальнення інформації про довгострокову дебіторську заборгованість, інші необоротні активи
20	Виробничі запаси	Облік та узагальнення інформації про сировину й матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тару й тарні матеріали, будівельні матеріали та матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали, тварин на вирощуванні і відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети і

		транспортно-заготівельні витрати
--	--	----------------------------------

Продовження додатку 2

1	2	3
23	Виробництво	Облік та узагальнення інформації про витрати на основне і допоміжні виробництва, виробничий брак
26	Готова продукція	Облік та узагальнення інформації про готову продукцію, товари, транспортно-заготівельні витрати і торгівлю націнку
30	Каса	Облік та узагальнення інформації про грошову готівку та грошові документи
31	Рахунки в банках	Облік та узагальнення інформації про грошові кошти на рахунках у банках, еквіваленти грошових коштів та грошові кошти в дорозі
35	Поточні фінансові інвестиції	Облік та узагальнення інформації про поточні фінансові інвестиції
37	Розрахунки з різними дебіторами	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками, з підзвітними особами, з іншими дебіторами, про короткострокові векселі одержані, про резерв сумнівних боргів
39	Витрати	Облік та узагальнення інформації про витрати

	майбутніх періодів	майбутніх періодів
40	Власний капітал	Облік та узагальнення інформації про статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений і вилучений капітали
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Облік та узагальнення інформації про нерозподілені прибутки (непокриті збитки), про використання прибутку

Продовження додатку 2

1	2	3
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Облік та узагальнення інформації про забезпечення майбутніх витрат і платежів, цільове фінансування і цільові надходження
55	Інші довгострокові зобов'язання	Облік та узагальнення інформації про довгострокові позики, довгострокові векселі видані, довгострокові зобов'язання за облігаціями, довгострокові зобов'язання з оренди та інші довгострокові зобов'язання
64	Розрахунки за податками й платежами	Облік та узагальнення інформації про розрахунки за податками, обов'язковими платежами, про податкові зобов'язання, податковий кредит, розрахунки за пенсійним забезпеченням, соціальним страхуванням, страхуванням на випадок безробіття, індивідуальним страхуванням та страхуванням майна

66	Розрахунки з оплати праці	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з оплати праці
68	Розрахунки за іншими операціями	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з постачальниками та підрядниками, з учасниками, про короткострокові позики, короткострокові векселі видані, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями і розрахунки за іншими операціями
69	Доходи майбутніх періодів	Облік та узагальнення інформації про доходи майбутніх періодів

Продовження додатку 2

1	2	3
70	Доходи	Облік та узагальнення інформації про доходи від реалізації, інші операційні, інші звичайні і надзвичайні доходи, вирахування з доходу
79	Фінансові результати	Облік та узагальнення інформації про фінансові результати
84	Витрати операційної діяльності	Облік та узагальнення інформації про елементи витрат операційної діяльності: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати
85	Інші затрати	Облік та узагальнення інформації про неопераційні витрати звичайної діяльності, податок на прибуток і надзвичайні витрати

ГЛОСАРІЙ

Глосарій , складений із термінів, що наводяться у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та інших документах

	Зміст
	2
Аванси за будівельним контрактом	Грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що використовуються за будівельним контрактом
Автономність підприємства	Підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства.
Ажур	Стан ведення бухгалтерського обліку, коли всі обліково-розрахункові роботи виконують у визначені строки/терміни
Активи	Ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому
Акцизний збір	Непрямий податок на окремі товари, визначені законом як підакцизні, який включається до ціни цих товарів
Акція	Цінний папір без установленого строку обігу, що засвідчує пайову участь у статутному капіталі акціонерного товариства
Амортизація	Систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)
Амортизована собівартість фінансової інвестиції	Собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії)
Асоційоване підприємство	Підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (більше 25 відсотків) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора
Аудит	Перевірка публічної фінансової звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів

господарювання з метою визначення її достовірності

Продовження додатка 3

1	2
Баланс	Звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал
Банк	Юридична особа, яка на підставі ліцензії Національного банку України здійснює діяльність із залучення вкладів від фізичних та юридичних осіб, ведення рахунків і надання кредитів на власних умовах
Бартер	Господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у будь-якій формі, іншій, ніж грошова
Безнадійна дебіторська заборгованість	Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності
Близькі члени родини	Чоловік або дружина фізичної особи, прямі родичі (діти або батьки) як фізичної особи, так і її чоловіка або дружини, а також чоловік або дружина будь-якого прямого родича фізичної особи або її чоловіка (дружини)
Будівництво	Спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт
Бухгалтерська звітність	Звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів
Бухгалтерський облік	Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень
Валюта	Грошова одиниця певної країни
Валовий дохід	Загальна сума платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах
Валюта звітності	Грошова одиниця України
Валютний курс	Установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни

1	2
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Вексель	Цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю)
Вилучений капітал	Фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників
Витрати	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)
Витрати за буді-вельним контрактом	Собівартість робіт за будівельним контрактом
Відстрочене податкове зобов'язання	Сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню
Відстрочені податковий а	Сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок: 1) тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню; 2) перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді; 3) перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо
Відстрочений податок на прибуток	Сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом
Власний капітал	Частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань
Внутрішнього с-подарський (уп-равлінський)	Система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством

облік	
-------	--

Продовження додатка 3

1	2
Внутрішньогру-пове сальдо	Сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій
Внутрішньогру-пові операції	Операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи
Гарантова ліквідаційна вартість	1) Для орендаря - частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною; 2) для орендодавця - частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією
Господарська операція	Дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства
Господарська одиниця за межами України	Дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України
Гроші	Особливий товар, який виконує роль всезагального еквівалента та є загальним засобом обігу
Грошові кошти	Готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання
Група	Материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства
Група нематеріальних активів	Сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів
Група основних засобів	Сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів
Гудвіл	Перевищення вартості придбання над часткою покупця у

	справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання
--	--

Продовження додатка 3

1	2
Дата балансу	Дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду
Дата придбання	Дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця
Дебітори	Юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або Інших активів
Дебіторська заборгованість	Сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату
Дивіденди	Частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства
Довгострокова дебіторська заборгованість	Сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу
Довгострокові зобов'язання	Всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями
Дослідження	Заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань
Доходи	Збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників)
Дочірнє підприємство	Підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства
Еквіваленти	Короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно

грошових коштів	конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості
-----------------	--

Продовження додатка 3

1	2
Елемент витрат	Сукупність економічно однорідних витрат
Ефективна ставка відсотка	Ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення
Забезпечення	Зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу
Запаси	Активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством
Заробітна плата	Винагорода, обчислена, зазвичай, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу або надану послугу
Збиток	Перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати
Звичайна діяльність	Будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення
Злиття	Об'єднання підприємств (шляхом створення нової юридичної особи, або приєднання підприємств до головного підприємства), в результаті якого власники (акціонери) підприємств, що об'єднуються, здійснюватимуть контроль над усіма чистими активами об'єднаних підприємств з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків та вигод від об'єднання. При цьому жодна зі сторін не може бути визначена як покупець
Знос необоротних активів	Сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання

Зобов'язання	Заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди
--------------	---

Продовження додатка 3

1	2
Інвестиційна діяльність	Придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів
Іноземна валюта	Валюта інша, ніж валюта звітності
Історична (фактична) собівартість	Принцип бухгалтерського обліку, який визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
Консолідована фінансова звітність	Фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.
Контракт за ціною "витрати плюс"	Договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини)
Контракт з фіксованою ціною	Договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції що випускатиметься на об'єкті будівництва
Контроль	Вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності
Користувачі звітності	Фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень
Курсова різниця	Різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)

Материнське (холдингове) підприємство	Підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств
---------------------------------------	--

Продовження додатка 3

1	2
Метод участі в капіталі	Метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування
Монетарні статті	Статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів
Надзвичайна подія	Подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді
Нарахування та відповідність доходів і витрат	Принцип бухгалтерського обліку, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей
Негативний гудвіл	Перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання
Негрошові операції	Операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів
Нематеріальний актив	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам
Немонетарні активи	Всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей

Продовження додатка 3

1	2
Необоротні активи	Всі активи, що не є оборотними
Неоплачений капітал	Заборгованість власників (учасників) за внесками до статутного капіталу
Непрямі витрати	Витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом
Нормальна потужність	Очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва
Обачність	Принцип бухгалтерського обліку згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства
Об'єднання підприємств	З'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства
Об'єкт будівництва	Сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом
Об'єкт витрат	Продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат
Облікова оцінка	Попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами
Облікова політика	Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
Обліковий прибуток (збиток)	Сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період

Продовження додатка 3

1	2
---	---

Оборотні активи	Грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців а дати балансу
Операційна діяльність	Основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю
Операційний цикл	Проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг
Операція в іноземній валюті	Господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті
Оренда	Угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку
Основна діяльність	Операції, пов'язані і виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу
Основні засоби	Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використаний їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)
Первинний документ	Документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених, для придбання (створення) необоротних активів

Продовження додатка 3

1	2
Періодичність	Принцип бухгалтерського обліку, який припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності

Підрядник	Юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові
Повне висвітлення	Принцип бухгалтерського обліку, який передбачає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
Пов'язані сторони	Підприємства, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною
Податкове зобов'язання	Загальна сума податку нарахована платником податку і зобов'язання у звітному періоді
Податковий кредит	Сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання
Податковий при-буток (збиток)	Сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період
Подібні об'єкти	Об'єкти, які мають однакове функціональне призначені та однакову справедливу вартість
Поля після дати балансу	Подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства
Послідовність	Принцип бухгалтерського обліку, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обгрунтована та розкрита у фінансовій звітності

Продовження додатка 3

1	2
Постійна різниця	Різниця між податковим прибутком (збитком) і обліковим прибутком (збитком) за певний період, що виникає в поточному звітному періоді та не анулюється у наступних звітних
Поточна	Сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального

дебіторська заборгованість	операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу
Поточні зобов'язання	Зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу
Превалювання сутності над формою	Принцип бухгалтерського обліку, за яким операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
Прибуток	Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати
Примітки до фінансових звітів	Сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами)
Принцип бухгалтерського обліку	Правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності
Проміжні рахунки	Рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати
Проценти	Плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству
Ринкова вартість фінансової інвестиції	Сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку
Роялті	Платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо)
Ринок	Система товарно-грошових відносин у сфері обміну, яка сприяє реалізації товарів і наданню послуг

Продовження додатка 3

1	2
Рух грошових коштів	Надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів

Спільна діяльність	Господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними
Справедлива вартість	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами
Стаття	Елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку
Сторно	Спосіб виправлення помилок у бухгалтерському обліку, який полягає у тому, що помилково внесена операція записується повторно червоним чорнилом і при підрахунку суми віднімають
Суборенда	Угода про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі
Сумнівний борг	Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником
Суттєва інформація	Інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
Теперішня вартість	Дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства
Тимчасова різниця	Різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно
Товари	Матеріальні цінності, придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу
Фінансова діяльність	Діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства

Продовження додатка 3

1	2
Фінансова	Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий

звітність	стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період
Фінансова оренда	<p>Оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:</p> <p>1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;</p> <p>2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;</p> <p>3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;</p> <p>4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди</p>
Частка меншості	Частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства)
Чиста вартість реалізації запасів	Очікувана ціна реалізації запасів з умов звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію
Чисті активи	Активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань
Юридичні особи	Організації, які створені і зареєстровані у встановленому законом порядку, мають відокремлене майно, можуть від свого імені набувати майнових та особистих немайнових прав і нести обов'язки, бути позивачами і відповідачами в суді, арбітражі або в третейському суді

Навчальне видання

СУК Леонід Кіндратович

СУК Петро Леонідович

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Головний редактор

Літературний редактор

Комп'ютерна верстка

Коректор

Підписано до друку . Формат

Папір офсетний. Умовн. друк. арк.

Обл. вид. арк. Наклад прим.

